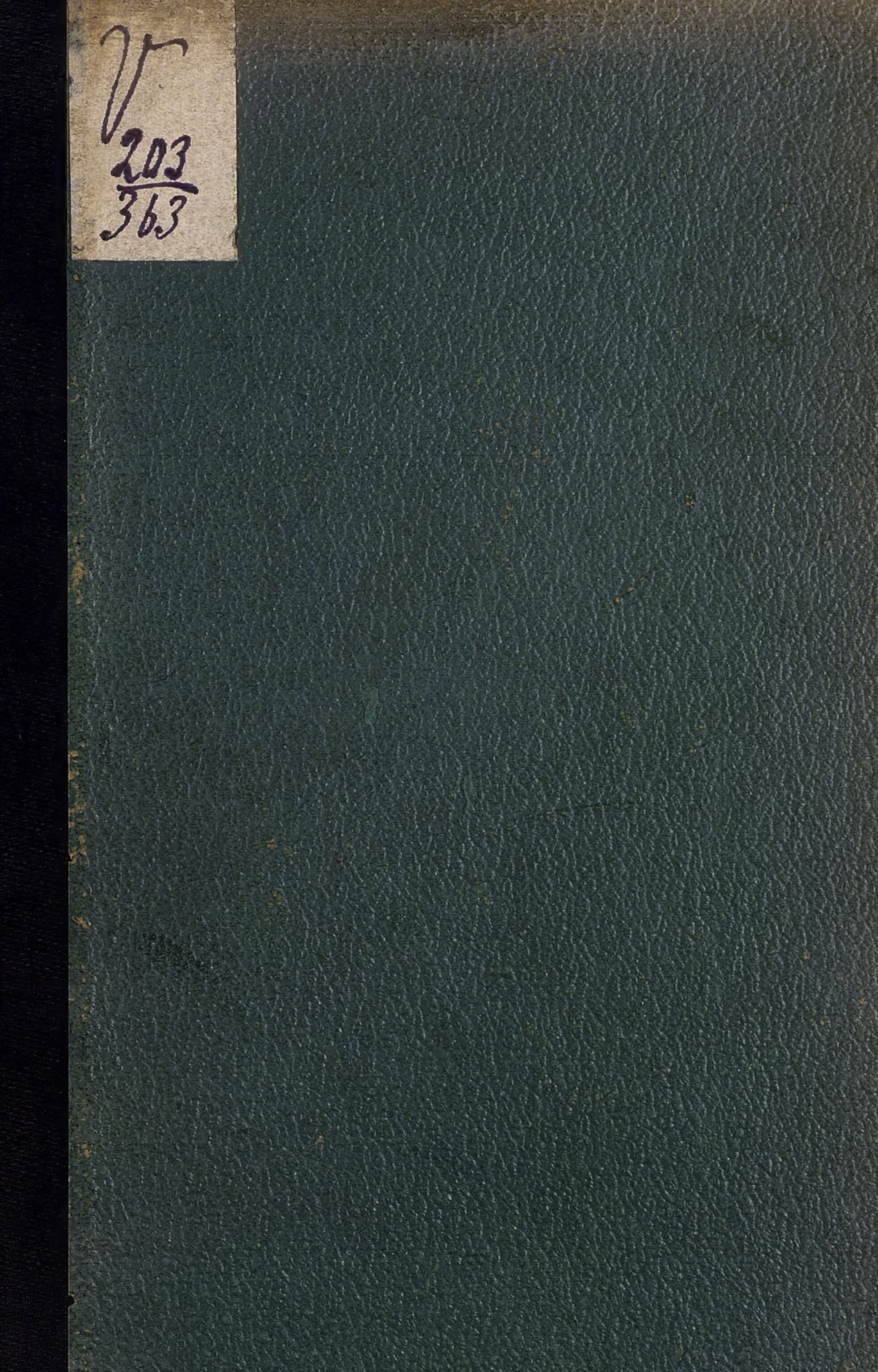
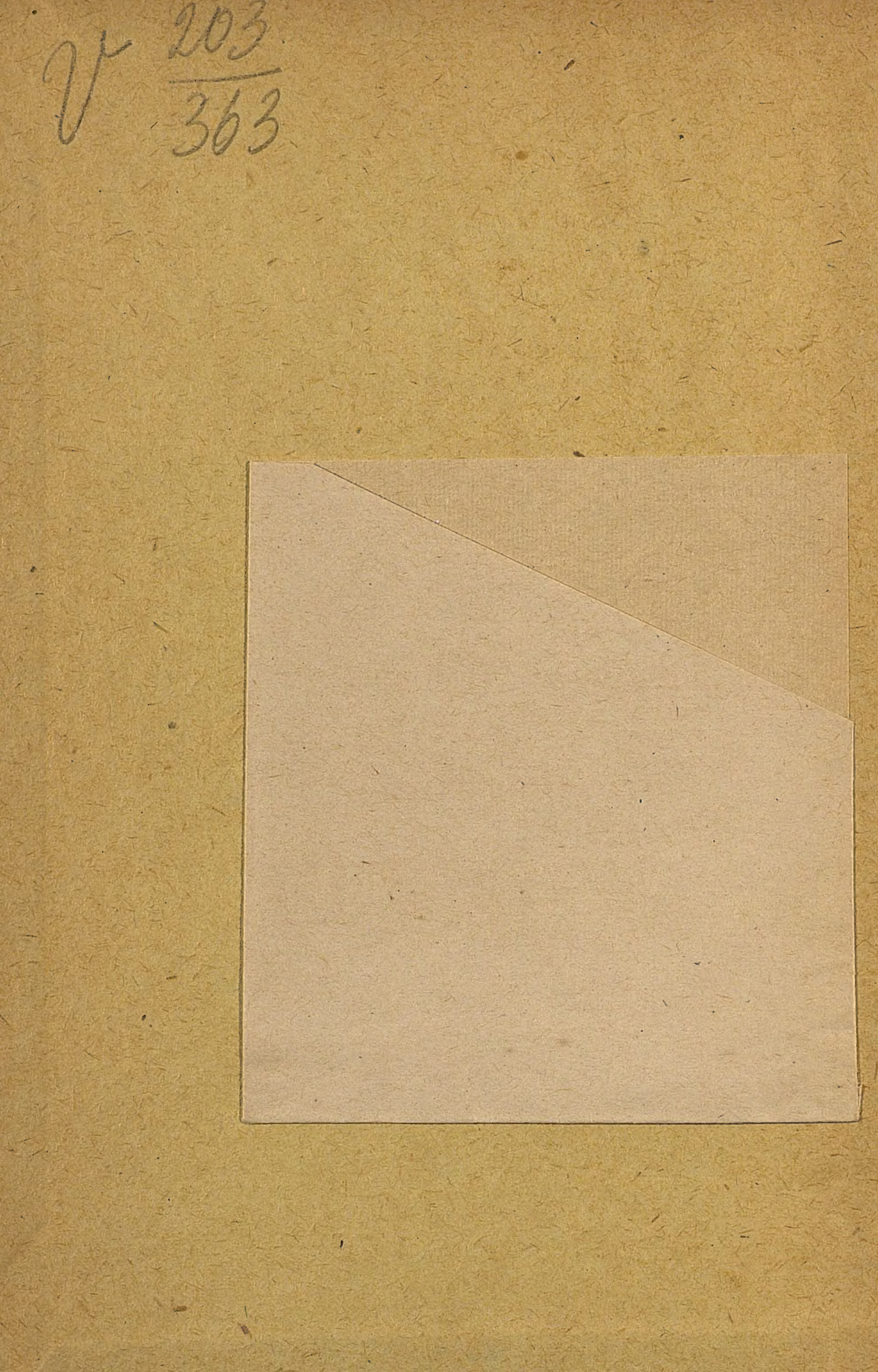

V
203
363


V 203/363

Проф. Г. И. БОЛДЫРЕВ

ПОДОХОДНЫЙ НАЛОГ

НА ЗАПАДЕ и В РОССИИ



ИЗДАТЕЛЬСТВО СЕВ.-ЗАП. ПРОМБЮРО В. С. Н. Х.
ЛЕНИНГРАД :: :: 1924

Проф. Г. И. БОЛДЫРЕВ

ПОДОХОДНЫЙ НАЛОГ

НА ЗАПАДЕ и В РОССИИ





ИЗДАТЕЛЬСТВО СЕВ.-ЗАП. ПРОМБЮРО В. С. Н. Х.
ЛЕНИНГРАД :: :: 1924

Ленинградский Гублит № 2580. ЛЕНИНГРАД. Тираж 2000 экз.

Типография Изд. Сев.-Зап. Промбюро ВСНХ. Ленинград, Тучкова наб., 2.

ЧАСТЬ I.

Подоходный налог на Западе.

ГЛАВА I.

Налоги вообще и место, занимаемое среди них налогом подоходным.

Понятие налога. Цель и правовое обоснование налогов. Взгляд на налог как на страховую премию. Налог, как плата за услуги, оказываемые государством. Налогоспособность, как основание платежа налогов. Налоговая справедливость. Четыре правила обложения А. Смита. Дешевизна взимания налогов. Сборщики податей и откупщики налогов в прежнее время. Современная налоговая система. Требование всеобщности налогов. Податное и неподатное население в финансовой истории. Влияние платежа налогов на политическую правоспособность в новейшее время. Требование соразмерности налогов с платежеспособностью. Пропорциональное обложение. Его недостаточность. Принцип прогрессивности. Теория и практика. Классификация налогов. Налоги прямые и косвенные. Налоги личные и реальные. Оценка реальных и косвенных налогов. Подоходный налог.

Важнейшим источником средств для современного государства являются налоги. Налог есть обязательный денежный взнос в пользу государства, односторонне, согласно известным принципам, устанавливаемый государственной властью. Из этого определения налога вытекает целый ряд ближайших понятий о нем.

Налог прежде всего отличается от прочих гражданских повинностей своим материальным характером. Это есть денежная уплата, которая, в виде исключения, может принять вещевую, натуральную форму, но ни в коем случае не может иметь личного характера. Уплата эта не носит добровольного характера, подобно пожертвованию, дару, отказу по завещанию и пр. Невзнос налога, отказ в уплате обычно влечет за собой меры принуждения со стороны государственной власти. При этом право государственной власти требовать уплаты налога и обязанность граждан платить таковой вытекает исключительно из факта существования государства и принадлежности—постоянной или временной (для иностранцев)—к нему данных граждан или их имущества. Этим налоги отличаются от пошлин, уплата которых предполагает наличие специальных услуг со стороны государства.

Как принцип, предполагается, что средства, получаемые от налогов, идут исключительно на государственные нужды, под которыми понимаются общественные интересы. В качестве единственной гарантии именно такого употребления средств, собираемых путем налогов, служит обычно вотирование новых налогов народным представительством. В конституции некоторых государств, например, Сев.-Американских Соединенных Штатов и Франции, имеется, кроме того, специальная оговорка, что всякий налог устанавливается в целях общественной пользы.

Далее, установление налогов производится путем одностороннего государственного акта. Государство не договаривается с каждым отдельным плательщиком и, как сказано уже выше, не нуждается в его согласии. Размер, сроки и форма денежных или натуральных взносов определяются всецело государственной властью в зависимости от нужд государства. Тем не менее, современное правовое сознание, общее всем цивилизованным народам, требует, чтобы раскладка и в особенности взимание налога происходили согласно заранее установленным точным и определенным правилам.

Если цель налогов—содержание государства и его органов—ясна сама собой, т. е. потребность государства в материальных ценностях говорит сама за себя, то вопрос о правовом обосновании обязанности граждан платить налоги представляется весьма сложным. Современного развития налоги достигли сравнительно весьма недавно. История еще хорошо помнит то время, когда средства государства слагались из доходов от доменов (государственные поля и леса), промысловой деятельности государства (государственные фабрики и заводы), регалий (чеканка монеты, горное дело, право охоты и рыбной ловли), пошлин (судебные пошлины, гербовые сборы) и многих других более мелких и более случайных источников. Налоги долгое время играли роль подсобных источников и притом источников временных, экстраординарного характера. Население с трудом и лишь постепенно привыкало к постоянным налогам.

Практическое проведение налогов сопровождалось большими трудностями. Теоретическое обоснование выдвинуло целый ряд направлений. Наиболее распространенным был довольно долгое время взгляд на налог, как на своего рода страховую премию (теория страхования), уплачиваемую каждым гражданином государству в обеспечение тех выгод, какие проистекают от существования государства. Государство гарантирует для своих подданных возможность спокойной жизни, мирного труда, полицейскую и судебную защиту и тем самым дает своим подданным, во всяком случае, не менее того, что берет с них в виде налогов. Основанием налога являются выгоды, доставляемые государством. Налог есть плата за услуги (теория эквивалентности услуг), подобно тому, как существовала бы плата за услуги любого крупного предприятия, оказываемые им своим клиентам.

В настоящее время, однако, среди буржуазных экономистов гораздо бо́льшим успехом пользуется теория, которая рассматривает налог, как посильный взнос члена государства на покрытие общих нужд. Уплата налога производится не в силу получаемых услуг, а следовательно и не соразмерно получаемым плательщиком выгод от государства, что вообще и невозможно соразмерить, а лишь в силу сознаваемой необходимости материальных средств для проведения государственных целей, с одной стороны, и способности данного члена союза произвести определенную уплату. Получается полная аналогия с воинской повинностью. Устанавливая принцип всеобщей воинской повинности, государство привлекает к ней тех, кто способен ее нести. Отсюда уже вытекает принцип, что более сильные члены государства-семьи, т. е. более состоятельные и богатые, должны и давать больше, дабы жертва, заключающаяся в налоге, для всех была относительно одинаково чувствительна.

Развивая приведенный выше принцип, мы соприкасаемся тем самым с общим учением о налоговой целесообразности и справедливости. Между тем, понятие о налоговой справедливости принадлежит к числу наименее установившихся понятий, как в силу вообще крайней суб'ективности идеи справедливости, так и, в частности, в силу различного понимания ее со стороны зажиточной буржуазии и со стороны нуждающегося рабочего класса. Мысль о том, что налоговая система должна быть построена на началах справедливости живет, однако, на протяжении целого ряда веков и не раз оказывала решающее влияние при проведении как чисто финансовых, так и социальных реформ в различных государствах.

Творец современной политической экономии, Адам Смит в своем главном труде [1]) еще в 1776 году формулировал четыре правила обложения, ставшие аксиомами с тех пор:

1) подданный каждого государства должен участвовать в поддержке правительства, насколько только возможно, пропорционально своим относительным силам, т. е. пропорционально доходу, которым он пользуется под охраной государства;

2) налог, который каждый индивидуум обязан платить, должен быть известен и не произволен. Время платежа, способ платежа и его размер должны быть хорошо известны плательщику налога;

3) всякий налог должен быть взимаем в наиболее удобное время для плательщика и наиболее удобным способом;

4) каждый налог должен быть так построен, чтобы вытягивать из карманов населения возможно менее сверх того, что налог приносит в казну.

---

[1]) „Исследование о природе и причинах богатства народов“. Книга V, глава II.

Сказанное выше о налогах достаточно поясняет первые три пункта. Последнее правило А. Смита представляет собою требование, чтобы издержки взимания налога не были слишком высоки, чтобы из собираемых с народа средств возможно меньше оставалось на промежуточных инстанциях между казною и плательщиками. Требование это еще и теперь нуждается в частом напоминании, а во времена Смита в особенности. Пользование особыми сборщиками налогов причиняло казне огромные расходы и крайне раздражало население. Тягостен был не столько самый налог, сколько процедура его взимания, сопровождаемая насилием и произволом сборщиков.

„Если вы хотите вызвать в населении ненависть к налогам и сопротивление при взимании их,—говорит Франклин по этому поводу в своей брошюре „Как превратить большое государство в маленькое",—установите высокое вознаграждение для сборщиков; пускай они живут в роскоши, создаваемой потом и кровью трудящегося населения, без конца изнуряемого дорого стоющими преследованиями".

Еще хуже было в том случае, когда налог сдавался, а в большинстве случаев так и было, откупщикам. Откупщики взыскивали с населения значительно больше того, что причиталось по тому или иному налогу в казну, оставляя излишки себе и накапливая тем огромные состояния. „Во Франции все новоиспеченное крупное богатство XVII и XVIII столетий выражалось в огромных состояниях откупщиков различных типов и степеней; им принадлежала значительная часть земель, ими были построены лучшие дворцы и замки. Старое дворянство пользовалось этим „удобрением для унавоживания своих владений: приданое, полученное огромным большинством сеньоров, вышло из касс откупщиков" [1]). Руководимые прежде всего стремлением к личному обогащению, откупщики проявляли крайнюю бесжалостность в отношении плательщиков налогов. Неудивительно, что население питало к ним острую ненависть. Нечего и говорить, что такое положение вещей характерно было не только для государств Западной Европы, как Франция, Англия, Германия, но и для России с ее своеобразными особенностями.

Требование дешевизны взимания, прежде всего путем устранения посредников между плательщиком и казной, указание на необходимость упрощения организации сбора налогов вполне естественно поэтому в устах основоположников экономической науки.

Со времени Адама Смита финансовая наука, как и финансовая практика, сильно подвинулись вперед. Согласно современным воззрениям, правильно построенная налоговая система должна отвечать следующим требованиям, формулированным,

---

[1]) И. М. Кулишер.—Очерки финансовой науки. Петроград. 1919. Вып. I, стр. 142.

в частности, известным немецким экономистом Адольфом Вагнером:

I. Этические принципы обложения.

1) Всеобщность налогов;
2) Неприкосновенность личной свободы при обложении и взимании налогов;
3) Соразмерность обложения с платежною способностью;

II. Принципы управления налогами.

4) Определенность обложения;
5) Удобства обложения и взимания для плательщиков;
6) Дешевизна взимания и минимум налогового обременения;

III. Народно-хозяйственные (финансово-политические) принципы:

7) Надлежащий выбор источников налогов, в смысле возможно меньшего стеснения народного производства и в смысле лучшего осуществления социально-политических целей налогов;
8) Комбинация совокупности налогов в такую систему, которая обеспечивала бы, при возможном соблюдении вышеупомянутых этических принципов и принципов управления, достаточность поступления и эластичность на случай чрезвычайных государственных нужд [1]).

На первом месте, таким образом, принцип всеобщности налогов. Все граждане, без каких бы то ни было исключений, все подданные государства должны участвовать в платеже налогов. Бесспорность этого принципа стала таковою, однако, сравнительно недавно. В прежнее время, т. е. в продолжение еще всего XVIII и значительной части XIX ст., уплата налогов не только не являлась почетным признаком гражданского состояния, но, наоборот, была свойством и уделом нисшего, почти бесправного сословия. Наряду с дворянством и духовенством существовала масса иных сословий, званий и профессий, свободных от повинности платить налоги, которая тем тяжелее падала на остальную податную массу населения. Такое деление населения на податное и неподатное, привилегированное существовало повсюду и было отменено в одних странах в конце XVIII ст. (Франция), в других—в первой четверти XIX ст. (Германия). В России до 1887 года существовала подушная подать, от уплаты которой освобождены были привилегированные сословия, и существовало, следовательно, деление населения на податное и неподатное.

---

[1]) Л. В. Ходский.—Основы государственного хозяйства, Петербург. 1919, стр. 124.

С течением времени положение изменилось и в настоящее время в буржуазном государстве платеж налогов является как раз одним из условий полноты политических прав. Неучастие же в платеже известных налогов, хотя и по совершенно иным основаниям, чем то было прежде, влияет ограничивающим образом на участие данного индивидуума в политическом строительстве своего государства, общины, города и пр. Так, у нас же в дореволюционной России правом участия в выборах в Государственную думу, а также правом участия в земском и городском самоуправлении пользовались лишь лица, платившие квартирный налог не ниже известной нормы или владевшие недвижимым имуществом, промышленным предприятием не менее известной ценности, что обусловливало собой и уплату определенных налогов.

Как бы то ни было, принцип всеобщности платежа налогов вообще завоевал себе в настоящее время полное признание. Это не значит, конечно, что он применяется в буквальном смысле слова. Налоговая практика указала здесь на целесообразность ряда исключений, напр., для избежания двойного обложения иностранцев, для привлечения иностранных капиталов и проч.

Гораздо больше трудностей еще и в наше время встречает внедрение принципа соразмерности обложения с платежной способностью. Исходя из того положения, что члены коллектива, каковым является государство, должны сообразно со своими силами участвовать в несении государственных тягот, мы легко придем к убеждению, что и налоги должны быть взимаемы в большем размере с тех членов коллектива, которые экономически сильнее, т. е. с зажиточных и богатых. Иными словами, налог должен быть пропорционален имуществу или доходу плательщика. Пропорциональность при этом понимается в том смысле, что с каждой податной единицы, сколько бы их ни было, взимается некоторая определенная сумма, так называемая податная доля или квота. Эта, на первый взгляд, вполне правильная теория, имеющая к тому же многочисленных защитников как раз среди имущих классов, при ближайшем рассмотрении оказывается весьма недостаточной. Дело в том, что податная сила капитала возрастает гораздо быстрее, чем растет самый капитал. Известная часть капитала или дохода идет на удовлетворение необходимых потребностей их владельца. Понятно, что чем больше доход, тем относительно меньшая его часть должна быть истрачена и тем большая часть остается свободной, обложение которой не отзывается болезненно на плательщике. Иными словами, пропорциональный налог суб'ективно менее тяжел для лиц богатых, чем для небогатых.

Раз платежеспособность капитала возрастает быстрее самого роста капитала, то принцип соразмерности обложения должен неизбежно привести нас к тому, что обложение крупных капиталов должно быть не пропорциональным, а прогрессивным, т. е., что с ростом количества податных единиц должна расти и сумма, взимаемая с

каждой такой единицы. При пропорциональном обложении, когда налоговая квота определена, например, в 1%, взимание производится следующим образом: со 100 единиц имущества или дохода взимается 1 единица в виде налога, с 200—2 единицы, с 300—3 и т. д. При прогрессивном же, если для первой податной единицы (те же 100 единиц имущества) установлен 1% взимания, то для 200 единиц имущества налог будет не 2, а $2^1/_2$, для 300 не 3, а $3^3/_4$ единицы и т. д. Чем крупнее капитал, тем выше процент налога. Финансовое значение термина прогрессивность не может быть, однако, тождественным математическому. Математическая прогрессия в налоговом применении при очень крупных капиталах или доходах неизбежно возросла бы настолько, что поглотила бы весь капитал. В финансовой теории под прогрессивным налогом понимается обычно такой, в котором процент обложения не остается одним и тем же, а возрастает, хотя бы и очень медленно, с возрастанием самого капитала. На практике же такой налог бывает лишь до известной более или менее крупной суммы прогрессивным, а затем становится просто пропорциональным (усеченная форма прогрессивности). В финансовой теории принцип прогрессивности встречает ожесточенное сопротивление со стороны целого ряда исследователей, в особенности французских. Финансовая практика, в которой принцип прогрессивности получил уже довольно значительное распространение, хотя и в упомянутой усеченной форме, оказалась в этом отношении впереди теории. В такой усеченной форме прогрессивное обложение существует в настоящее время во многих странах. Таковы—Англия с ее подоходным налогом и налогом с наследств, Соединенные Штаты, Италия, Швейцария, Франция, Пруссия. Кроме того, в системе доходов Германии имеются федеральные прогрессивные налоги: с наследств, с кон'юнктурного прироста ценности недвижимостей, а с 1913 года—и подоходный.

Переходя к классификации налогов, необходимо отметить, что твердо установленной, однообразной классификации в финансовой науке не имеется, так как один и тот же налог, в зависимости от принятых в основу признаков, можно отнести то к одному, то к другому разряду. Наиболее распространенным, хотя и далеко несовершенным разделением является деление налогов на прямые и косвенные. Основанием приводимой классификации явилось то отношение, в котором находится фискальная власть, финансовая администрация государства, к об'ектам обложения. Если налог уплачивается тем лицом, которое фискальной властью и имелось в виду обложить, т. е. поступает непосредственно от действительного плательщика в казну, такой налог относится к группе прямых по принятой классификации налогов.

Таковы: a) лично-поголовные налоги, как подушная подать; b) лично-подоходные налоги, взимаемые исключительно с дохода данного лица; c) имущественные налоги, взимаемые с совокуп-

ности имущества плательщика; d) имущественно-подоходные, взимаемые с отдельных видов имущества, как земля, дом, промышленное предприятие, денежный капитал и проч. Близко к этой же группе прямых налогов подходят так называемые налоги на обращение, каковы налоги биржевые, эмиссионные, с имущества проданного, завещанного, подаренного, выигранного и т. п.

Всю группу прямых налогов можно подразделить на две подгруппы: личные и реальные. Прямые личные налоги, в большей или меньшей степени, имеют в виду действительную платежеспособность суб'екта, стараются ее учесть и охватить. Прямые реальные налоги (поземельный, подомовый, промысловый) за основу обложения принимают отдельные имущественные источники, имеют в виду описать (произвести кадастр), оценить и обложить лишь эти последние. В силу их разрозненности, оторванности от личности плательщика, они базируются при установлении размера платежа, главным образом, на внешних признаках, плохо отражающих действительную платежеспособность об'екта.

Налоги, которые уплачиваются в казну не теми лицами, которые по мысли законодателя в действительности должны быть обложены, а некоторыми посредниками (например, фабрикантом, купцом) и затем уже в дальнейшем хозяйственном процессе будут ими получены с действительных плательщиков, составляют в принятой нами классификации вторую группу, так называемых косвенных налогов. Косвенные налоги охватывают преимущественно группу налогов на потребление. Таковы налоги на соль, сахар, табак, спички, вино, пиво и проч. К ним примыкают таможенные сборы, налоги на транспорт и страхование. Налог здесь уплачивается при покупке потребляемого предмета, и следовательно тем больше уплачивается налога, чем больше потребитель покупает обложенных акцизом предметов. Иными словами, основанием является не платежеспособность данного лица, а, подобно тому, как и при реальном обложении, некоторый внешний признак, именно—расход плательщика. Признак этот, однако, является во многих случаях неудовлетворительным с точки зрения налоговой справедливости. Дело в том, что расход плательщика часто определяется не высотой его дохода, а совершенно иными причинами, напр., размерами его семьи. Положительную сторону косвенных налогов, об'ясняющую широкую распространенность и роль их в современном финансовом хозяйстве, составляет легкость взимания и продуктивность этих налогов. Потребитель уплачивает налог автоматически, совершенно незаметно для самого себя, редко протестуя, иногда даже не имея о нем понятия. Тем не менее, налоги эти не отличаются дешевизной взимания. Продуктивность же косвенных налогов об'ясняется их всеобщностью. Благодаря особенности их формы, связанной с потреблением, косвенные налоги уплачивает действительно все население, от богача до последнего нищего. Однако, та же связь косвенных

налогов с потреблением делает поступления от них недостаточно устойчивыми, резко сокращая последние при нарушении экономического благосостояния населения в периоды неурожая, промышленного кризиса, войны и прочих бедствий.

Упомянутые недостатки, как прямых реальных, так и косвенных налогов заставляют финансовую теорию и практику последних десятилетий все более и более склоняться в пользу налога, способного наилучшим образом учесть действительную налогоспособность плательщика в каждый данный момент, независимо притом от внешних, часто столь обманчивых, признаков. Таким налогом является личный общеподоходный или просто подоходный налог, основывающийся на декларации, т. е. заявлении самого плательщика о размерах своего дохода и о таких обстоятельствах, которые внешнему наблюдению не поддаются, а между тем оказывают сильное влияние на степень его налогоспособности.

ГЛАВА II.

Экономические предпосылки распространения подоходного обложения в новейшее время.

Экономическая борьба общественных классов и подоходное обложение. Подоходный налог в эпоху средневековья и в новое время. Отношение к подоходному налогу английских парламентских деятелей. Взгляд на подоходный налог, как на налог дополнительный. Подоходный налог—совершеннейший видъ прямого обложения.

Учение о перерождении прямых об'ективных налогов в суб'ективный подоходный налог. Главнейшие факторы указанного перерождения. Отсутствие задолженности недвижимости в период сложения системы прямых налогов. Несправедливость прямых реальных налогов при широкой задолженности недвижимостей в новейшее время. Ускоренный темп современной экономической жизни. Непригодность кадастровых оценок земли для целей обложения. Трудность учета промышленной прибыли при промысловом обложении. Кон'юнктурный доход и подоходное обложение. Быстрый рост публичных расходов и неэластичность прямых реальных налогов. Аммортизация реальных налогов. Невозможность установить равномерное соотношение в обложении между различными группами плательщиков реальных налогов.

Подоходный налог в сфере социальной политики различных стран. Влияние подоходного налога на понижение косвенного обложения. Подоходный налог, как средство приостановить концентрацию богатств в руках немногих.

Подоходный налог, благодаря своему особенному характеру, всегда и везде, где только он появлялся на сцене государственной жизни, возбуждал массу шума, столкновение страстей и длительную борьбу различных общественных классов. Окрыляя надеждой на лучшее будущее одних и внушая тревогу другим, он делил и продолжает делить общество, представителей науки и членов законодательных палат на резко-противные партии. Именно борьбою заинтересованных классов, борьбою, в которой одерживала верх то одна, то другая сторона, и, как мы увидим ниже, совокупностью некоторых экономических и социальных условий нужно об'яснить то почти повсеместное явление, что окончательному введению подоходного налога в систему налогов государства всегда предшествовал продолжительный период временных мер, обсуждения бесчисленных проектов и попыток заменить введение этой новой меры реформированием, переделкой уже существующих.

Так, Англии потребовалось сорок слишком лет (1798—1842 г.), пока подоходный налог сделался постоянным, полноправным и, наконец, почетным членом ее, многочисленной прежде, семьи налогов. До 18 июля 1914 г. на протяжении немного менее семидесяти лет (1848—1914 г.) Франция имела около пятидесяти проектов этого налога. Между первым и последним, действующим сейчас, законом о подоходном налоге в Северо-Американских Соединенных Штатах прошло более полустолетия (1862—1913 г.). Более чем столетнюю историю имеет вопрос о подоходном обложении и у нас в России (1812—1916 г.).

Как видно из предшествующего, вопрос о подоходном обложении далеко не нов. Профессор Колумбийского университета (в Нью-Иорке) Е. Селигман, один из солиднейших исследователей условий распространения подоходного налога, автор обширного труда „Подоходный налог", уже в финансовой реформе 1451 года, произведенной республикой Флоренцией, усматривает переход к подоходному обложению от прежнего поимущественного обложения. Вот, что говорит он по этому поводу: „Демократическое движение, имевшее место в итальянских республиках в средние века, является причиной преобразования налога на капитал в налог на доход. Итальянский catasto был настоящим подоходным налогом, который был несколько позже сделан прогрессивным под именем „scala" [1]). В свою очередь Шонберг указывает на ясно выраженные формы подоходного обложения в финансовых системах некоторых других средневековых государств.

Из современных государств Англия уже в конце XVIII столетия имела закон о подоходном налоге. Но широкое распространение эта форма обложения начинает получать с сороковых годов XIX столетия и достигла в наше время огромного распространения. Все великие державы Европы и почти все второстепенные державы ее, а также большинство государств и колоний Америки и Австралии имеют у себя в той или иной форме подоходный налог. В новейшее время общедоходный налог введен законом 3 июля 1913 г. в союзный бюджет Германской империи, а по закону 18 июля 1914 г.—во Франции. Америка с законом 3 октября 1913 года и Россия с законом 6 апреля 1916 года вступили в свое время на тот же путь усовершенствованной системы обложения.

Факт столь быстрого и широкого распространения подоходного налога покажется тем более удивительным, если мы припомним хотя бы часть отзывов о нем и хотя бы только в Англии, данных, правда, противниками его, но людьми, во всяком случае, авторитетными и заслуживающими полного доверия в отношении своей искренности и убежденности. В 1833 году, по

---

[1]) Цитировано по французскому переводу: „L'impôt sur le revenu" par Edwin R. A. Seligman. Paris, 1913. p. 51.

поводу проекта Букингэма сделать различным процент взимания подоходного налога сообразно с характером и величиною дохода, лидеры большинства английских политических партий выразили свое отношение к подоходному налогу в следующем заключении: „Равномерные по теории налоги на доход суть неравномерны в (своем действительном) приложении на практике и являются самыми стеснительными, какие только можно себе представить“ [1]). Далее, говоря по поводу проекта Роберта Пиля, ставшего в 1842 году законом, депутат Хилдич так охарактеризовал подоходный налог: „Ни один налог не допускает столько критики, как подоходный налог. Никакой другой налог, при таком же проценте взимания, не бывает в действительности столь неравномерным; никакой другой не отзывается так сильно; никакой другой не содержит в себе такого ненавистного, хотя и нечувствительного, вмешательства в частные дела; никакой другой не ставит людей честных, принадлежащих к производительным классам, в подобную необходимость расходов и беспокойств и в то же время не представляет обманщикам такой легкости уклонения от платежа; наконец, никакой другой налог не взимается приемами столь неискусными и опасными; учреждая секретные безответственные суды, поддерживая отдельных злоумышленников, он чрезмерно притесняет самых лучших граждан и бесполезно докучает всем“ [2]).

Когда у английского правительства созрел план уничтожить некоторые косвенные налоги, расширив взамен этого область применения подоходного налога, депутат Миллер, приписывая финансовый кризис 1847 г. главным образом влиянию подоходного налога, сказал: „Во всякой другой свободной стране, как Англия, введение постоянного налога на доход послужило бы зародышем революции“ [3]). А депутат Гиббон, критикуя подоходный налог, заявил: „Если бы подвергнуть человеческую изобретательность пытке с целью заставить ее изобрести налог, представляющий совершенство в смысле равнодушия, даже прямого нарушения принципа платежа налогов пропорционально состоятельности, все-таки невозможно было бы себе представить другой налог, более способный достигнуть этой цели, чем налог подоходный“.

И это говорилось о налоге, который в течение ряда лет все же много раз выручал английское казначейство из затруднительного положения. Однако, время и более внимательное изучение характера подоходного обложения показали, что мнения, вроде приведенных выше, были мало обоснованы. В настоящее время даже наиболее осторожные и умеренные из ученых финансистов считают подоходный налог желательным в системе государ-

---

[1]) Seligman op cit. 148.
[2]) Seligman. op. cit. 158.
[3]) Ibid. 164.

ственных налогов. Эти последние считают его коррективом, необходимым дополнением к системе косвенных налогов. „Ложное понятие о подоходном налоге составили себе те,—писал недавно скончавшийся французский ученый П. Леруа Болье,—кто рассматривает его, как налог, долженствующий представлять главный шкворень государственных финансов. Этот налог есть в сущности дополнительный сбор, имеющий характер добавки, компенсации, с целью восстановить справедливость в налоговой системе, потребовав эту добавку у классов зажиточных и богатых, так как эти классы слишком щадятся косвенными налогами. Для восстановления справедливости *было бы хорошо* иметь налог, уплачиваемый только лицами состоятельными и богатыми"... [1])

Большинство же исследователей-финансистов смотрит на подоходный налог *не как на дополнительный*, второстепенный, хотя и полезный элемент фискальной системы, но как на *главный* и необходимый. Мало того, подоходный налог представляется им конечным этапом, завершением, необходимым результатом эволюции для всей системы прямых налогов. Появление его в системе государственных налогов стоит вне воли отдельных лиц и подчиняется лишь влиянию экономических отношений и воздействию социальных групп.

Упомянутый американский исследователь Селигман, рассмотрев во всех главнейших последовательных стадиях процесс развития прямого обложения вообще, приходит к заключению, что подоходное обложение является последней и самой совершенной его формой. „Таким образом пришли к пятой и последней стадии, говорит он, и доход был избран мерою способности к обложению. Неоспоримо, что общим образом он отвечает гораздо более точно новым идеям (о налоговой справедливости), чем предшествующие критерии. Поэтому можно думать, что в течение некоторого времени новая мера вытеснит все другие критерии и что по крайней мере все прямые налоги будут отменены, чтобы быть замещенными единым подоходным налогом".

Другой исследователь-финансист, профессор Парижского университета Гастон Жез, подобно профессору Селигману, различает пять последовательных стадий в развитии налогов, с точки зрения их личного или реального характера, и точно также приходит к выводу, что пятый период является периодом господства прямых личных налогов усовершенствованного типа. Этим усовершенствованным типом личных налогов, как видно из дальнейшего, он считает подоходный налог. Попутно проф. Жез указывает нам причины, от которых, по его мнению, зависело завоевание подоходным налогом господствующего положения в системе государственных налогов. „Эта эволюция,—говорит он,—произошла под одновременным влиянием изменения экономических

---

[1]) Paul Leroy-Beaulieu, „Traité de la science des finances". 1879, p. 428 et suiv.

условий и проявления забот в области социальной политики (улучшение судьбы неимущих классов [1])". В другом месте своего труда проф. Жез развивает ту же мысль: „Промышленный переворот,—говорит он,—разрушая (прежние) экономические условия, обнаружил невыносимые неудобства системы реальных налогов на прибыль (produit) от имущества: недостаток системы заключается в ее исходной точке, ложной в самом корне. Налог должен поражать не имущество, не занимаясь при этом индивидуумом, а индивидуума в соответствии с его средствами: именно индивидуума; нужно рассматривать в первую очередь его экономическую способность, усилия, сделанные им, чтобы получить доход, которым он пользуется... Совокупность всех этих элементов приводит нас к новым личным налогам, главным, хотя и не единственным типом которых является личный подоходный налог" [2])...

В русской научной литературе по вопросу о подоходном налоге к более умеренному направлению принадлежит Н. Н. Покровский. Подобно Леруа Болье, он считает подоходный налог коррективом к системе прямых налогов, существующим параллельно с другими прямыми налогами. „Говорить о замене подоходным налогом всех наших реальных налогов,—говорит он,—было бы, очевидно, праздно: для возмещения тех 320 м. р., которые поступают ныне в казну от налогов: поземельного, с городских имуществ, промыслового и с доходов от денежных капиталов, потребовались бы такие высокие оклады подоходного налога, которые были бы для плательщиков безусловно непосильными"... Остается один путь—установления подоходного налога, в виде добавочного к реальным налогам обложения более состоятельных плательщиков [3]).

То же самое этот ученый говорит в другом месте по поводу введения в Баварии подоходного налога: „На основании данных практики применения подоходного налога в разных странах, баварское законодательство пришло к заключению, что введение подоходного налога не требует одновременной отмены налогов реальных, которые сохраняют право на существование как в государственных, так и в местных бюджетах, и что, напротив того, введение этого налога может лишь послужить к усовершенствованию и облегчению реального обложения" [4]). Тем не менее и Н. Н. Покровский смотрит на подоходный налог не как на случайный элемент податной системы, а как на неизбежный этап ее развития. „Подоходное обложение,—говорит он,—является, при наличии определенного экономического развития страны, понимая под последним и развитие государственного ее хозяйства, необходимым последствием эволюции податного

---

[1]) Gaston Jeze. Cours élémentaire de science des finances et de legislation financière française. 1912, p. 757.

[2]) G. Jeze. Cours élémentaire de science etc., p. 759.

[3]) Н. Н. Покровский „О подоходном налоге". Петроград, 1915, стр. 163.

[4]) Ibid. 83.

дела, которую последнее проходит в разных странах той или иной постепенности"... [1]).

Самым убежденным сторонником того мнения, что подоходный налог призван целиком заместить прямые реальные налоги, является профессор И. Х. Озеров. В своих трудах „Подоходный налог в Англии" и „Главнейшие течения в развитии прямого обложения в Германии" проф. Озеров дает нам подробный анализ тех экономических и общественных условий, в силу которых совершается перерождение прямых об'ективных налогов в суб'ективный подоходный налог.

Обусловливаемое сложностью государственного организма, это перерождение совершается не сразу. В систему прямых об'ективных налогов постепенно начинают проникать элементы личного обложения: прогрессия, вычет долгов, учет семейного положения, экзистенцминимум. С течением времени от способа оценки путем внешних признаков переходят к декларации дохода. „Проникновение этих начал, — говорит проф. Озеров, — в прямые об'ективные налоги происходило в разных сочетаниях и не одновременно в разных группах: процесс этот не закончился и теперь, он находится в постоянном движении"... „В различной степени на разные системы оказал влияние подоходный принцип, так сказать, различную по об'ему площадь успел он захватить собою в той или иной стране. Некоторые члены реальной налоговой системы устояли еще против натиска нового принципа, другие успели вполне превратиться в парциальное подоходное обложение. Типы парциальных подоходных налогов показывают нам еще не завершившийся эволюционный процесс, вскрывают нам процесс роста, вечно меняющуюся картину"... [2])

На той же точке зрения стоит проф. И. М. Кулишер, посвятивший весь второй выпуск своих „Очерков финансовой науки" исследованию развития реального обложения и последующей замене его в значительной степени обложением подоходным. Указав на несоответствие реальных налогов всему характеру эпохи, он говорит: „Дальнейшие этапы в процессе реформы прямого обложения начинаются со вступлением в бюджет почти всех государств подоходного налога, наиболее крупного выразителя и носителя идеи личного обложения. Если сначала он довольствуется скромной ролью дополнительного налога, заставляя других лишь несколько потесниться, чтобы дать и ему место, то вскоре он выдвигается вперед, присваивает себе центральное положение, отнимая его у бывших реальных налогов и сводя их на второстепенные функции" [3]). И далее: „Реальные налоги отошли в веч-

---

[1]) Н. Н. Покровский.—„О подоходном налоге", стр. 106.

[2]) И. Озеров.—„Главнейшие течения в развитии прямогоо бложения в Германии в связи с экономическими и общественными условиями". 1899, стр. 318 и сл.

[3]) И. М. Кулишер.—Очерки финансовой науки. Выпуск II. Петроград, 1920, стр. 33.

ность; на их месте образовалась новая система двух основных личных налогов, система подоходно-поимущественного обложения с рядом дальнейших дополнительных разветвлений и отростков (налоги на прирост дохода и имущества)".

Все те причины, которые указанные выше исследователи рассматривают, как факторы эволюционизирования подоходного обложения из реальных налогов, можно подвести под следующие рубрики: 1) широкая задолженность недвижимой собственности по сравнению с прежним периодом; 2) ускоренный темп современной экономической жизни; 3) неэластичность системы прямых об'ективных налогов; 4) выступление малоимущих рабочих классов на сцену государственной жизни; 5) необходимость поддержания мелкого землевладения; 6) стремление к равномерному распределению национальных богатств.

То время, когда сложилась теперь уже полуотжившая система прямых реальных налогов (т. е. XVII, XVIII и первая половина XIX в.), отличалось значительной простотой экономических отношений. Весьма слабое развитие техники, с одной стороны, и ограниченность рынка, с другой, ставили производство в узкие рамки и делали кредит ненужным. Каждый, будь то землевладелец, промышленник и даже купец, рассчитывал исключительно на свой капитал и в большинстве случаев обходился им. Обращение к кредиту, и в особенности к кредиту под недвижимость, было явлением редким. При господстве натурального хозяйства и незадолженности недвижимости имущественное состояние, а следовательно и налогоспособность плательщика, всецело определялось ценностью его земель, домов, инвентаря. Самая же ценность недвижимого имущества определялась по его средней предполагаемой доходности. Таким образом, действительным об'ектом прямых реальных налогов являлась предполагаемая средняя доходность недвижимости. Если принять во внимание отсутствие задолженности имущества, то такой критерий налогоспособности плательщика, как средняя доходность его имущества, представляется более или менее удовлетворительным. В свое время система прямых реальных налогов была своего рода грубой формой подоходного обложения. Ведь доход имущества был, в большинстве случаев, в то же время и единственным доходом его владельца. Однако, с течением времени положение меняется. Громадное развитие техники и расширение рынка для сбыта произведений почвы установило новый, более широкий масштаб хозяйственной деятельности, требующий единовременной затраты подчас огромных сумм, сосредоточить которые, не прибегая к кредиту, в большинстве случаев невозможно. Поэтому, современные экономические отношения имеют в своей основе самое широкое развитие кредита. В частности ипотечный кредит, как показывают предпринятые в различных странах исследования, принял огромные размеры, не переставая с каждым годом увеличиваться. „Обследования, предпринятые по инициативе министра земледелия Люциуса в 1882 году в Пруссии о задол-

женности, показывают, что последняя возрастает быстрее, чем поднимаются цены на землю; так, в Померании цены на землю поднялись в 4 раза, а ипотечные долги за тот же самый период времени—в $6^1/_2$ раз. Факт задолженности проходит теперь по всем странам красной нитью: в 1887 году в Америке, по обследованию в некоторых штатах, задолженность простирается до 46,8% стоимости имений, а если присчитать сюда еще личный кредит, то задолженность должна удвоиться. Швейцарские статистики говорят то же самое относительно развития задолженности. Так, по произведенному пробному исчислению задолженность простирается здесь до 67%—это лишь ипотечный кредит; но, кроме того, есть еще другие формы задолженности—залог скота, личный кредит" [1]).

То же самое мы находим у другого исследователя указанного вопроса: „На основании прусской статистики задолженности сельского хозяйства 1902 г.,—говорит проф. Кулишер,—всего 29,5% землевладельцев не платили дани кредитным обществам (включены и личные долги), тогда как почти четвертая часть их (22 проц.) обременила настолько (свыше половины ценности) землю, что, в сущности, работала лишь на кредитора. За один только период 1883—96 г.г. ипотечный долг рос на 14 милл. мар. ежегодно. В Вюртемберге долги гораздо меньше обременяли землевладельцев, зато домовладельцы отдавали более $^2/_5$ (43%) своих поступлений банкам, а в области торговли и промышленности, при задолженности крупных предприятий в 5 проц., средние несли долг в 14—16% валовой прибыли. В Соединенных Штатах фермы обременены в 36%, дома в 40% их стоимости. У нас задолженность частного землевладения повысилась с 651 милл. в 1885 году до 3.700 милл. в 1914 г., задолженность городских недвижимостей за то же 30-летие с 454 до 1756 милл. руб." [2]).

Из приведенных примеров видно, как резко изменилось положение недвижимой собственности сравнительно с предшествующим периодом. Это изменение отразилось прежде всего и самым решительным образом на распределении дохода от недвижимости. Прежде, при отсутствии задолженности, собственнику шел весь доход от принадлежавшей ему земли, теперь же далеко не то: сплошь и рядом половина, а иногда и три четверти дохода идут в другие руки, в руки кредитора, в качестве процентов по занятому капиталу. Между тем поземельный налог не принимает, да и не может принимать это во внимание и облагает собственника земли так, как будто бы он попрежнему является владельцем всего дохода. Таким образом, два равные по площади и качеству почвы участка земли, из которых один свободен от долгов, а другой задолжен до 60% стоимости, платят одну и ту же сумму налога.

---

[1]) И. Озеров „Главнейшие течения", стр. 36 и след.

[2]) И. М. Кулишер. Очерки финансовой науки. Выпуск II, стр. 29 и сл.

Единственным и к тому же, казалось бы, самым простым выходом из этого положения является вычет долгов, учитывание того факта, что одним из крупных расходов производства в настоящее время является уплата процентов по ссудам под недвижимость. Однако, те редкие попытки, которые были сделаны некоторыми кантонами Швейцарии и бывшими ганзейскими городами, показали, что вычет даже ипотечных долгов невозможен при системе прямых реальных налогов. Дело в том, что допущение вычета делает выгодным показывать фиктивные долговые обязательства, что, при отсутствии в данной системе налогов налога на капитал, является значительным и ничем невознаграждаемым для фиска уменьшением финансовых результатов прямого реального обложения. „Изобретение фиктивных долгов,—говорит проф. Селигман,—сделалось столь выгодным делом, что почти все государства, которые приняли было систему (вычета долгов), принуждены были снова ее отменить"... [1])

Но даже и в тех случаях, когда наличность долга не возбуждает сомнения (долги хорошо поставленной ипотечной системы), практика вычета наталкивается на непреодолимые препятствия. При медленности и громоздкости кадастра, оценки земель, произведенные на основании его и служащие мерою для обложения, сильно отстают от действительной цены земли в момент взимания налога. Нередки поэтому случаи, когда задолженность имения превышает его официальную оценку по данным некогда произведенного кадастра. Очевидно, вычет долга в этом случае привел бы к тому, что фиск очутился бы без об'екта обложения. А в то же время облагать такое имение по кадастровой оценке это значит—заставлять его владельца платить в два, три раза больше, чем следует сообразно с его действительным доходом. Так, если кадастровая оценка участка земли будет 10.000 руб., действительная стоимость 16 т. р. и задолженность 12 т. р., то мы получим как раз такое положение, когда вычесть долг значит остаться фиску без об'екта обложения, не принять во внимание существование долга значит обложить плательщика в $2^1/_2$ раза выше нормы. Таковы те затруднения, к которым приводит при теперешнем состоянии широкой задолженности недвижимой собственности система прямых реальных налогов. Неудивительно, что в настоящее время землевладельцы, как это мы видим, например, в Пруссии, являются горячими сторонниками подоходного налога.

Вторым фактором, работающим над эволюцией подоходного обложения, является значительно ускоренный темп современной хозяйственной жизни по сравнению с той эпохой, к которой относится распространение прямых об'ективных налогов. В эпоху, когда техника производства была развита слабо, когда, за отсутствием дешевых и быстрых средств сообщения, какими являются

---

[1]) E. Seligman op. cit., 8.

в наше время железные дороги и паровое судоходство, транспортировка была медленной и дорогой, экономические отношения отличались значительной устойчивостью. Изменение в экономическом значении какой-либо отдельной местности зависело лишь от изменения естественных условий. Точно так же изменения в положении каждого отдельного хозяйства отличались большой медленностью, постепенностью. Подобные условия были очень благоприятны для прямых реальных налогов, так как основанием для этих последних служит обычно кадастровая оценка и тарифная система обложения. Но с проведением железных дорог, с появлением новых способов производства, экономическое значение как отдельных хозяйств, так и целых местностей потеряло свою устойчивость. Неустойчивость же экономических отношений в свою очередь делает кадастр и тарифную систему малопригодными основаниями оценки поземельного и промыслового доходов. „Приноровиться к быстрым переменам в нашей экономической жизни,—говорит проф. Озеров,—кадастру крайне трудно; это соединено с большими затратами труда. Представьте себе только, что какая-либо отдельная местность, прорезываясь железной дорогою, соединяется с торгово-промышленным центром. Какая должна наступить тотчас же перемена в ее экономической структуре? И прежний кадастр, составленный при иных условиях, потеряет всякое сходство со своим оригиналом“... [1]).

Это положение найдет себе блестящее подтверждение, если мы рассмотрим роль кадастра в отдельных странах, экономически развитых. Так, земельный кадастр во Франции, длившийся 43 г. (1807—1850) и стоивший государству до 200 милл. франков, уже через 30—40 лет после своего окончания был признан совершенно непригодным для целей обложения. Вот что говорит о нем проф. Озеров, опираясь на данные оффициальных французских документов:

„В 1891 г. по ответам администрации пришлось бы кадастр переделать заново в 80% всех коммун для 78% площади всей территории, а для остальных 20% коммун и 22% территории—частично, тогда как по ответам директоров прямых налогов, полученным от них в 1886 г., т. е. 5 лет назад, лишь в фискальных целях пришлось бы переделывать заново весь кадастр в 38% всех коммун и 39% всей территории, а для остальных—частично. По опытному обследованию уже упомянутыми департаментскими комиссиями, в 1891 г. пришлось бы переделывать заново кадастр в 84% всех коммун“ [2]).

То же самое приходится наблюдать в Пруссии, где, благодаря отсталости данных кадастра, поземельный налог колеблется в разных частях государства от 1% до 11%.

---

[1]) И. Озеров. „Главнейшие течения“, стр. 49.

[2]) И. Озеров. „Главнейшие течения“, стр. 53. Ср. И. М. Кулишер „Очерки“. Вып. II, стр. 32, 38, 43 и др.

Очевидно, что никакой произвол, которым пугают противники подоходного налога, не в состоянии создать такой неуравнительности в обложении, как та, какую создает подобная отсталость кадастра.

Все сказанное выше о кадастре вполне применимо и к тарифной системе учета промышленной прибыли, как системе, связанной с системой предположений, построенных на природе занятий.

Обусловливаемое тем же ускоренным темпом современной экономической жизни быстрое развитие и дифференциация промышленности заставляют создавать бесчисленное множество отдельных ставок для разного рода категорий занятий. Но как бы ни было велико число отдельных ставок, как бы ни были многочисленны подмеченные для отдельных предприятий характерные внешние признаки, исчислить таким путем хотя бы приблизительно точно доход промышленного предприятия невозможно, так как доход, подлежащий обложению, существенно зависит от таких факторов, как закупка сырья, высота заработной платы, удачная или неудачная продажа.

„Отношение между внешними налоговыми масштабами и действительным доходом,—говорит австрийская комиссия 1894 года по поводу вопроса о введении особого тарифа для обложения торговли и промыслов с поименным перечислением всех отдельных видов промыслов,—бесконечно разнообразно: так, например, масштаб — количество рабочих — очень неопределенен; им еще можно охватить с неумолимой строгостью мелкого промышленника, но для крупной торговли и индустрии он дает очень неверные данные; так, в Богемии на 1.800 веретен приходится 5 человек, а в Англии на 2.700—3. То же самое мы видим и в ткачестве: обычно один рабочий приходится на два станка, но в фабриках, технически хорошо поставленных, один рабочий—на 4—6 станков. То же самое и относительно измерения дохода по количеству машин: самое количество машин очень разнообразно и затем еще вопрос, как долго работает машина: 8 или 12 часов, только день или день и ночь и т. д.“ [1]).

Далее, ускоренный темп современной экономической жизни является причиной того, что одним из характерных признаков современной капиталистической организации производства является неустойчивость дохода. В современной экономической жизни та или иная высота дохода часто зависит, главным образом, от влияния совокупности таких явлений, которые невозможно не только учесть, но даже и предвидеть. Эта-то совокупность благоприятных или неблагоприятных условий, находящихся вне нашего воздействия и в то же время влияющих на цены, на производственные отношения и на размер тех материальных благ, которые должны остаться у нас в результате нашей деятельно-

---

[1]) И. Озеров. „Главнейшие течения“, стр. 59.

сти, т. е. на размер нашего дохода, и называется кон'юнктурой. И чем больше развивается экономическая жизнь, чем менее в вопросах товарообмена играет роль расстояние между рынком и производителем, тем большим становится значение кон'юнктуры. А между тем даже наиболее тщательно выполненный кадастр и наилучше разработанная тарифная система не в состоянии охватить чистый доход плательщика, подвергшийся влиянию кон'юнктуры. Только подоходный налог с декларативным методом оценки дохода может вывести в этом случае фиск из затруднения. В этом и нужно искать об'яснение того факта, что подоходный налог получил в наше время столь широкое распространение.

Следующим фактором, благоприятствующим распространению подоходного налога за счет прямого реального обложения, является неэластичность этого последнего вида государственных доходов. Для всех культурных государств, без различия их политического режима, XIX век, и в особенности наше время, знаменует собою значительное расширение их функций. Государственная деятельность нашла себе применение в таких областях народной жизни, которые до этого времени или совсем не существовали, например, государственное страхование рабочих, развитие железнодорожной сети, или являлись предметом забот отчасти духовенства, отчасти светских религиозных корпораций и частных лиц, например, общественное вспомоществование и призрение, народное образование и др. Параллельно с расширением государственных функций, мы наблюдаем изумительный рост публичных расходов. По данным, которые мы находим у итальянского ученого финансиста Нитти, расходы Франции возросли с 1798 по 1901 г. на 374%, расходы Великобритании с 1797 по 1898 г. на 86%, расходы Германской Империи с 1874 по 1900/1 г. на 226%, расходы С.-А. Соед. Штатов с 1791 по 1901 г. на 16.900% приблизительно, расходы нейтральной Швейцарии с 1850 по 1900 г. на 1.433%, расходы Японии с 1868 по 1901 г. на 804%, расходы России с 1803 по 1903 г. на 1.793% [1]). Тенденция к прогрессивному возрастанию государственных расходов не только не прекращается в наше время, но даже усиливается. Борьба за первенство, необходимость обеспечения рынков для сбыта произведений развивающейся промышленности, колониальная политика—все это требует от современных государств громадных армий и флотов, а вместе с тем и колоссальных сумм на их содержание и вооружение. „За 36 лет, с 1880 по 1906 г., военные расходы одной Франции поглотили 42 миллиарда франков“ [2]). Но еще больших сумм требует самая война, что с наглядностью доказала мировая война 1914—18 гг. Несомненно, таких средств не может дать в настоящее время ни одна из существующих систем государственных доходов, и подобные рас-

---

[1]) Нитти. „Основные начала финансовой науки“. 1904, стр. 45—59.
[2]) J. Wampach. „L'impôt sur le revenu en Allemagne“. Paris. 1907, p. 9.

ходы покрываются займами, но проценты по займам и хотя бы частичное погашение прежних займов значительно повышают бюджеты современных государств в продолжение еще долгого времени и после войны.

Из сказанного очевидно, что для того, чтобы удовлетворять все возрастающим потребностям в средствах, государству необходимо иметь в своей податной системе такой эластичный источник, продуктивность которого возрастала бы параллельно с ростом благосостояния страны и который, в случае надобности, мог бы дать сразу крупные суммы. Между тем, как показал опыт, существующие прямые реальные налоги для этой цели совершенно непригодны. Непригодность их обусловливается следующими причинами: 1) медленность роста поступлений от них, 2) легкость аммортизации, 3) невозможность установления равномерного соотношения в обложении между различными классами.

Уже самое их название показывает, что прямые реальные налоги взимаются с об‘ективно существующих, накопленных имущественных ценностей лица, без всякого отношения к нему самому и к его действительной налогоспособности, зависящей исключительно от величины его дохода. Между тем при существовании в настоящее время различных очень доходных должностей и занятий, многие лица, не имеющие или почти неимеющие никакого имущества, пользуются большим доходом. Таковы— врачи, адвокаты, литераторы, профессора, инженеры, директора правлений разных обществ, зарабатывавшие в довоенное время по десять, двадцать и более тысяч в год и уплачивавшие в лучшем случае квартирный налог. Этот все увеличивающийся класс представителей умственного труда является одним из солидных плательщиков косвенных налогов, будучи в то же время свободным от прямого реального обложения, число плательщиков которого возрастает сравнительно медленно. Этим и об‘ясняется то явление, что даже поступления от косвенных налогов возрастают значительно быстрее, чем поступления от прямых реальных. Говоря о неэластичности прямых реальных налогов, французский финансист Г. Вампаш указывает на следующий пример из налоговой практики своего отечества: „с 1830 по 1906 год поступления от них (т. е. от четырех французских прямых налогов, les quatre vieilles, как принято называть их во Франции[1]) возросли с 279 до 504 миллионов франков, повысившись в общем на 80%, или приблизительно на один процент в год. За этот же период косвенные налоги повысились в общем на 354%, или более чем на $4^1/_2$% в год, так как поступления от них возросли с 482 миллионов в 1830 г. до 2 миллиардов 187 миллионов в 1906[2]).

[1]) Упомянутые четыре франц. прям. налога в 1917 г. уничтожены. См. „La mort des Quatre Vieilles“. „L'Economiste Europeen“, № 1317 за 1917 г.

[2]) G. Wampach op. cit. p. 12.

В России поступления от косвенных налогов в 1917 г. ожидались в размере 1.099,1 м. р., или 27,5% всей суммы бюджета, а поступления от прямых налогов—566,1 м. р., или всего 14,2% суммы бюджета. Та же картина наблюдается и в настоящее время. За первые 9 месяцев 1922 года получено на всей территории России (вместе с союзными советскими республиками) 20.527,7 м. р. ден. зн. 1922 года. Из этой суммы на долю акцизов приходится 44,4% и на долю таможенных пошлин—20,8%, т. е. вместе на группу косвенных 65,2, а на долю прямых налогов всего 34,8%. („Известия В. Ц. И. К." от 7 декабря 1922 г).

Вторым недостатком прямых реальных налогов, который служит серьезным препятствием для повышения их в случае нужды, является легкость их аммортизации. В особенности это заметно на примере с землей. В прежнее время земля подолгу оставалась в одних и тех же руках, и процесс аммортизации налога на нее не имел места или по крайней мере не имел для ее владельца такого значения. В настоящее время земля сделалась обычным для рынка товаром, при чем ценность ее определяется капитализированным доходом. Очевидно, что резкое повышение поземельного налога, значительно понижая доходность ее, в то же время понижает и ее рыночную цену. Например, повышение налога на пять руб. с десятины повлечет за собою сверх того понижение цены на участок земли от 50 до 100 руб. на каждую десятину, и это понижение произойдет исключительно за счет ее владельца в момент повышения налога. Новый владелец приобретет землю по пониженной цене и в платеже поземельного налога фактически участвовать не будет. Поэтому резкое повышение прямых реальных налогов имеет в сущности характер конфискации части имущества плательщика, встречает обычно упорную оппозицию со стороны заинтересованных классов и очевидно непригодно для того, чтобы доставлять фиску, в тяжелую для него годину, крупные средства.

К этому же присоединяется и полная невозможность установить равномерное соотношение в обложении между различными классами плательщиков прямых реальных налогов. Дело в том, что современное прямое обложение, как оно существовало в дореволюционной России и существует сейчас в Зап. Европе, состоит из нескольких различных и между собой не связанных налогов. Основания для раскладки этих налогов также различны. При таких условиях невозможно сравнить между собою отдельные налоги и тем более установить для каждого класса и разряда плательщиков реальных налогов справедливую величину его жертвы. При невысоком обложении такое положение терпимо, но при более или менее значительном повышении налоговых ставок оно становится невыносимым и служит причиной недовольства и многочисленных жалоб.

Отсюда тот невольный взгляд в периоды кризиса государственных финансов и со стороны финансистов-теоретиков, и со

стороны правительства, который они бросают на подоходный налог, отсюда те классические ссылки на Англию, которая-де, благодаря подоходному налогу, смогла покрыть издержки крымской войны, не прибегая к заключению займов, тогда как ее союзники заключали один заем за другим. И действительно, зная, что каждый пенс налога на один фунт стерлингов дохода дает фиску около трех миллионов фунтов стерлингов, английское правительство легко может, в случае надобности, получить крупные суммы от подоходного налога путем простого увеличения числа пенсов, взимаемых с каждого фунта стерлингов.

Остается указать еще последний фактор, ведущий современных руководителей налоговой политики государства к замене прямого реального и косвенного обложения—обложением подоходным. Этот фактор—развитие среди малоимущих рабочих классов понимания своих интересов и завоевание ими избирательного права, дающего им возможность лучше защищать свои интересы. Именно организованное выступление рабочих партий оказало сильное воздействие на то направление законодательства, которое получило название социальной политики и имеет ближайшею целью преобразование общественного строя в интересах тех классов, которые принимают главное участие в создании национального богатства.

„На великом банкете жизни,—говорил знаменитый вождь французской демократии нашего времени, Жорес,—рабочие классы требуют себе более удобного места, более дорогого прибора, более изысканных кушаний. Рабочий, который трудится, требует большего благосостояния в период крепости сил и большей обеспеченности на закате своих дней“ [1]).

Тяжесть косвенного обложения вызывает справедливое недовольство среди рабочего класса всех стран и является причиной агитации в пользу подоходного налога. За исключением России, где влияние рабочих партий на государственную жизнь в дореволюционное время было наименее заметно, во всех государствах, имеющих в настоящее время подоходный налог, можно было наблюдать перед тем сильнейшую агитацию в пользу этой меры со стороны как раз рабочих масс. Так было в Англии, в Германии, во Франции, в Новой Зеландии и др.

На стороне подоходного налога были обычно и симпатии крестьян, сельского земледельческого населения вообще. Подоходный налог выгоден для мелкого землевладения; он допускает вычет долгов, вычет прожиточного минимума, принимает во внимание разные другие обстоятельства, понижающие налогоспособность. Кроме того, введение подоходного налога обычно соединяется с понижением поземельного налога. Для России эти соображения имели в дореволюционное время наибольшее значение по следующим причинам: в 1861 г. русские крестьяне

[1]) G. Wampach (op. cit.) Paris. 1907. p. 9.

были освобождены от крепостной зависимости, как известно, скорее без земли, чем с землей. С тех пор непрерывно, и в особенности в последнее перед революцией 1917 г. время, совершался процесс перехода земли от проживающихся помещиков к крестьянам.

Миллионы десятин земли ежегодно переходили из рук дворян в руки других сословий, главным образом—крестьян. Покупая землю, новые владельцы уплачивали только часть ее стоимости, а на остальные деньги получали рассрочку. При поземельном налоге они уплачивали, следовательно, по доходности земли, без вычета процентов по долгам. Отсюда очевидно, какое значение имел для них налог подоходный, который рано или поздно вытеснил бы прямые реальные налоги, в том числе и налог поземельный.

Известно, что современные способы покрытия государственных расходов покоются в очень значительной степени на косвенном обложении. Между тем, косвенное обложение, охватывающее прежде всего область массового потребления, непропорционально тяжело ложится на широкие рабочие, малоимущие классы. Стремление парализовать указанную несправедливость явилось причиной появления в налоговой теории так назыв. социально-политического направления, представителем которого является А. Вагнер. Социально-политическая точка зрения на налоги различает в них не только способ получения государственных доходов, но и могучее средство для исправления такого исторически сложившегося положения, которое явно не отвечает элементарным требованиям морали. Такую роль может сыграть прежде всего простой подоходный налог.

Ближайшею целью введения подоходного налога с точки зрения защитников малоимущих классов от несправедливости неправильного разложения общественных расходов является понижение, а в некоторых случаях и полное уничтожение некоторых косвенных налогов.

Этим достигается перенесение податной тяжести с плеч экономически слабых рабочих масс на плечи зажиточных и богатых слоев буржуазии. Но с введением подоходного налога, в особенности в форме прогрессивного подоходного обложения, соединяются иногда и более смелые намерения, а именно—воздействовать на самое распределение национального богатства, уменьшить, если не уничтожить неравенство имущественных отношений вообще. В настоящее время все чаще и чаще раздаются голоса, что государству угрожает серьезная опасность от концентрации богатств в руках немногих. Так, при введении в Сев.-Амер. Соедин. Штатах подоходного налога некто Таунбек говорил: „Великие задачи, которые предстоят теперь американскому народу, это предупредить концентрацию богатств в руках немногих. Общество разделено теперь на два больших класса—один чрезвычайно богатый, а другой—бедный. Мы можем судить

о будущем по прежним примерам,—продолжал оратор.—Когда Египет погиб, в нем 2% населения владело 27% всего богатства страны. В Вавилоне в эпоху его упадка 2% населения владело всем богатством. В Персии 1% населения принадлежала вся земля. В Риме 1.800 человек владели всем известным тогда миром. Мы идем по этому же пути, и если ничего не будет сделано, то нас постигнет та—же участь, только с тою разницею, что в наш век пара и электричества мы достигнем своей участи в десять раз скорее, чем старые нации. Вопрос только во времени. Мы пожнем, что сеем. Результаты будут те же“ [1]).

И опять одной из самых действительных мер, могущих приостановить концентрацию богатств в руках немногих и произвести более равномерное распределение уже накопленных ценностей, считают прежде всего прогрессивный подоходный налог. Практическое осуществление эти идеи получили, во-первых, в той же Америке: по закону 3 октября 1913 г. прогрессивный налог взимается с дохода, превышающего 20.000 долл. При этом прогрессия идет очень далеко, поражая тем самым в значительной степени крупные доходы местных миллиардеров. Кроме того, в южной Австралии и Новой Зеландии производится прогрессивное обложение земли, имеющее ближайшею целью раздробление крупных земельных имений. Подобную же конфискацию государством капитала мы наблюдаем во время мировой войны в Англии и Германии, где процент подоходного налога доходил до 40—50, а налог на военную прибыль—до 80% дохода. У нас по декрету 27 марта 1919 года доходы свыше 96 тысяч рублей, а в некоторых случаях (для местностей 4-го класса) даже свыше 48 тысяч рублей, облагались 100% подоходного налога, т. е. конфисковались. История Великой французской революции дает нам целый ряд указаний на займы-налоги, поглощавшие свыше 90% дохода богачей тогдашнего времени.

---

[1]) И. Озеров „Главнейшие течения“, стр. 87 и след.

ГЛАВА III.

Порядок подоходного обложения.

Об'ект подоходного обложения. Валовой доход, чистый доход и свободный доход. Трудность определения свободного дохода. Обложение чистого дохода. Existenzminimum. Защита необлагаемого минимума дохода. Льготы при подоходном обложении сверх existenzminimum'а. Необлагаемый минимум в русском законе о подоходном налоге.

Обложение фондированных и нефондированных доходов. Постоянные и случайные доходы. Две системы исчисления дохода: прусская и английская. Распространение декларативного начала в английском подоходном налоге. Английский и прусский налоги, как технические образцы подоходного обложения вообще. Их влияние на системы прочих стран.

Итак, доход лица является единственным удобным и справедливым критерием при обложении его тем или иным платежем в пользу государства—критерием налогоспособности лица. Положение это, однако, при всей его кажущейся простоте и абсолютности, требует очень многих оговорок и пояснений. И прежде всего возникают вопросы, что такое доход? Какой из видов дохода должен быть привлечен к обложению—валовой, чистый или так называемый свободный доход? Одинаково ли должно быть отношение законодателя к доходам, различным по своей величине и по характеру получения? Как определить доход плательщика, не прибегая к стеснительному и неприятному вмешательству в его дела? Страх перед трудностью разрешения этих вопросов и является причиной той оппозиции, какую подоходный налог встречал даже у лиц, видевших в нем совершеннейшую форму обложения. Из дальнейшего изложения мы увидим, как разрешаются эти вопросы теорией и практикой современной податной политики.

Совокупность ценностей, которые оказываются в результате предприятия, занятия, хозяйства или другого вида экономической деятельности человека за известный период времени, составляет его *валовой доход*. Для того, чтобы получить чистый доход, необходимо из валового вычесть все затраты, которые были произведены для получения продукта производства. Вычету подлежит не только та часть дохода, которая должна пойти на восстано-

вление ценностей, целиком затраченных в процессе производства, но также известная часть, представляющая собой вознаграждение за происшедшее изнашивание орудий производства, идущая на восстановление капитала. Мало того, из той же массы валового дохода должно вычесть часть на уплату процентов по занятым на производство капиталам; к расходам по производству нужно отнести также уплату страховых премий, в противном случае доходу не будет обеспечено постоянство. Та совокупность ценностей, получивших и не получивших денежное выражение, которая остается за вычетом всех прямых и косвенных издержек производства и которую владелец может, без ущерба для капитала, употребить на удовлетворение своих личных потребностей, представляет его *чистый доход*. Если мы вычтем теперь из суммы, представляющей чистый доход лица, сумму, потребную для удовлетворения его потребностей (понимая под таковыми и содержание семьи, нуждающихся в помощи родственников, расходы на дела общественные и благотворительные), то получим в результате ту часть дохода, на которую увеличивается первоначальный капитал в конце всего описанного процесса. Сумма, на которую увеличивается первоначальный капитал лица, и есть его *свободный доход*.

Кроме доходов, зависящих от деятельности лица, или от обладания им имуществом, способным приносить прибыль, доходов, отличающихся большею или меньшею регулярностью, у него могут быть и поступления случайного характера: например, получение наследства, дара, выигрыш. Обычно такие поступления не считают доходом ни теория, ни практика податной политики, так как они идут на увеличение капитала. Однако, не было бы логической ошибкой считать эти суммы доходами и облагать их наравне с обыкновенными доходами, вместо того, чтобы вводить специальные налоги, например, налоги с наследств, в различных государствах „пошлины" с имуществ, переходящих безмездными способами, как было в прежней податной системе и у нас в России.

Какой же из трех указанных нами видов дохода нужно признать наиболее отвечающим требованиям налоговой справедливости об'ектом обложения? Во всяком случае, не валовой доход. Выше мы видели, что одною из наиболее слабых сторон системы прямых реальных налогов является обложение валового дохода недвижимых имуществ. И теория, и практика подоходного обложения сходятся в отрицательном отношении к этому критерию налогоспособности.

Теоретики, так сказать, чистой воды считают единственным верным показателем налогоспособности плательщика его свободный доход. „Об'ектом подоходного налога,—говорит один из авторитетнейших русских исследователей этого вопроса, Свирщевский,—тем видимым предметом, на который должен падать и с величиной которого должен соразмеряться подоходный налог,

служит всякий действительный личный свободный доход податного суб'екта со включением несамостоятельных доходов лиц, принадлежащих к его семейству"[1]).

Отсюда следует, что если лицо, за удовлетворением своих потребностей, не имеет свободного остатка дохода, имеющего своим назначением увеличить капитал, то такое лицо неналогоспособно. Если бы законодательная практика стала на эту точку зрения, то при неопределенности понятия „потребности", удовлетворением которых обусловливается привлечение лица к платежу подоходного налога, фиск рисковал бы в весьма многих случаях даже из крупного чистого дохода не получить в свою пользу ничего. Вполне естественно, что, как мы увидим ниже, во всех тех странах, где введен подоходный налог, об'ектом обложения служит чистый доход. В частности, по нашему закону о государственном подоходном налоге, введенному за год до революции: „доходом от недвижимых имуществ и от торговых, промышленных и иных приносящих выгоды предприятий считаются денежные или имеющие денежную ценность получения"...[2]). Причем „исключению из означенных в статье 19 получений подлежат: расходы по получению, обеспечению и сохранению дохода"...[3]).

Однако-же идея о неприкосновенности той части дохода, которая идет на удовлетворение необходимых потребностей его владельца, нашла себе выражение в законодательствах всех стран, имеющих у себя в той или иной форме подоходный налог. В настоящее время ни в ком уже не возбуждает сомнения необходимость освобождения от налога так называемого existenzminimum'а, т. е. минимума средств, потребных для поддержания существования. В основании этой необходимости лежит следующая справедливая идея: у каждого человека есть ряд таких потребностей, не удовлетворить которых он не может без риска причинить вред своему здоровью, своей жизни; чтобы удовлетворить эти потребности, ему необходима известная сумма средств, и государство не может пред'явить притязание на эти средства, не впадая в противоречие с основной идеей своего существования. Каждый имеет право жить, и вопиющая несправедливость требовать налоги с дохода, необходимого для поддержания жизни плательщика. Защитники принципа всеобщности обложения на это отвечают, что государство и его организация есть столь же важная и безусловная потребность для гражданина, как и материальная потребность в пище и одежде, что оно настолько же составляет условие его существования, как и насущный хлеб. С этим доводом, несмотря на всю его кажущуюся убедительность,

---

[1]) „Подоходный налог". Исследование А. Свирщевского, стр. 63 и след.

[2]) Ст. 19 закона о госуд. подох. налоге. № 106 „Собрания Узаконений и Распоряжений Правительства", стр. 907, 1916 г.

[3]) Ст. 26, там же, стр. 908.

нельзя согласиться. Человеку, который умирает от голода, решительно все равно, состоит или не состоит он членом государственного союза. На этой же точке зрения стоит и законодательная практика государств, освобождая от налога доходы до известной определенной величины. Так, в Англии все доходы ниже 160 фунтов стерл. освобождаются от налога, в Пруссии в довоенное время доходы ниже 900 марок были свободны от налога. Для Франции свободный минимум установлен был в 5.000 франк., для С.-А. Соединенных Штатов—в 3.000 долл., для России—в 850 руб. по закону 16 апреля 1916 г. и в 120 тыс. руб. дензн. 1922 г. по закону 16 ноября 1922 г.

Необходимо заметить, что, кроме указанных выше идей о неприкосновенности части дохода, идущей на удовлетворение неотложных потребностей плательщика, немалую роль в освобождении от налога минимума средств существования сыграло то обстоятельство, что малые доходы с большим трудом поддаются определению, и обложение их обходится фиску очень дорого. „По данным о прусском подоходном налоге за 1909 г.,—говорит Н. Н. Покровский,—оказывается, что из 6.100.000 плательщиков приходилось на лиц, получающих от 900 до 1.800 марок (т. е. приблизительно от 400 до 800 руб.)—76,2%, на получающих от 1.800 до 3.000 мар. (т. е. от 800 до 1.400 руб.)—13,6%, а на прочих с доходом более 3.000 мар. — всего лишь 10,2%. В странах с меньшим, нежели Пруссия, числом состоятельных людей—число мелких плательщиков должно быть сравнительно еще больше. В этих странах поэтому слишком сильное понижение минимума повело бы к тому, что поступления налога в значительной доле своей поглощались бы расходами взимания“...[1]).

Кроме того, среди мелких плательщиков нашлось бы очень большое число лиц, с которых налог пришлось бы взыскивать принудительным путем и, как показывает практика, в большинстве случаев безрезультатно. Поэтому в новейшее время existenz-minimum имеет тенденцию сильно повышаться: Соедин. Штаты—3.000 долл., Франция—5.000 фр.

Однако, полная налоговая справедливость еще не достигается одним освобождением от обложения суммы, потребной на удовлетворение минимальных потребностей. Размер минимальных потребностей, а следовательно и налогоспособность, при прочих равных условиях, неодинаковы для всех плательщиков: они изменяются в зависимости от числа лиц, принадлежащих к составу семейства плательщика. Человек одинокий, с доходом, например, в 1.000 руб., гораздо платежеспособнее, чем отец многочисленного семейства с тем же доходом. И чем больше число лиц, которых должен содержать глава семьи, тем меньше его податная способность и тем большие ему должны быть оказаны льготы по уплате налога. В виду этого большинство иностранных зако-

---

[1]) Н. Н. Покровский „О подоходном налоге“. Петроград, 1915, стр. 119.

нодательств о подоходном налоге, при наличности известных хозяйственных и семейных условий плательщика, допускают скидки с общих налоговых ставок, при чем льготы эти предоставляются таким образом, что или из доходов плательщика вычитается известная сумма на каждого члена семьи, не могущего существовать самостоятельным трудом, или же понижается на одну или несколько ступеней исчисленный для него оклад подоходного налога. Но и кроме необходимости содержать не имеющих самостоятельного дохода и неспособных к труду (по малолетству, по болезни или по преклонному возрасту) членов семьи, на уменьшение способности к платежу налогов влияют еще и некоторые другие обстоятельства чрезвычайного характера, как, например, продолжительная болезнь самого плательщика, особые несчастные случаи и т. п. Если эти обстоятельства существенно понижают платежеспособность, то все почти действующие законодательства о подоходном налоге представляют известные льготы по платежу налога. Так, в Англии для доходов, не превышающих 500 фунт. стерл., на каждого ребенка в возрасте менее 16 лет допущен вычет в 10 фунт. стерл. из облагаемого дохода. В Пруссии из доходов ниже 3.000 марок исключается по 50 марок на каждого члена семьи моложе 14 лет; если таких лиц трое, то плательщик обязательно перечисляется на одну ступень ниже. При обстоятельствах же, понижающих налоговую способность, плательщики, доход которых не превышает 9.500 марок, могут быть даже переводимы на три ступени ниже.

Что касается России, то вопросу об existenzminimum'е и вычетах в случаях, понижающих налогоспособность лица, закон 16 апр. 1916 г. о государственном подоходном налоге посвящает три статьи: 44, 45, 46. Ст. 44 определяет свободный от налога доход, предназначенный на удовлетворение минимальных потребностей, в 850 руб. Согласно статьи 45 закона, „по ходатайству плательщика, облагаемый доход коего не превышает четырех тысяч рублей и на попечении коего находится более двух не имеющих самостоятельного дохода членов семейства, и притом или не достигших двадцати одного года, или неспособных к труду вследствие болезни, удостоверенной свидетельством врача, или достигших шестидесятилетнего возраста, оклад налога понижается на один разряд за каждого такого, сверх двух, члена семьи. При предоставлении льготы один и двое малолетних, не достигших возраста восьми лет, считаются за одного члена семейства, трое и четверо — за двух и т. д.“. Независимо от понижения оклада на основании ст. 45, ст. 46 предоставляет участковому по подоходному налогу присутствию, во внимание к продолжительной болезни, а равно к другим особо несчастным случаям, относящимся до плательщика, доход которого не превышает шести тысяч, понизить исчисленный с него оклад налога, но не более, чем на три разряда.

Выше мы видели, что основанием для понижения процента обложения и даже полного освобождения от налога всего дохода или его части является обычно низкий размер дохода. Требования, пред'являемые в настоящее время к правильно поставленной системе обложения, не ограничиваются всем вышеизложенным. Различают доходы еще и по характеру их происхождения, по степени их устойчивости и проч. „С тех пор,— говорит А. Свирщевский,— как во мраке налоговой путаницы средних веков, вызванной беспринципной, аристократической системой обложения de la pauvre gent corvéable et tailable [1]), явилась предвестницей гениальных финансовых реформ и развития финансового права подоходная подать, как выразительница нарождающихся под влиянием социальных переворотов идей справедливости и усвоения принципов здравой политики, с тех же пор возникла идея о несправедливости обложения различных видов дохода однообразным окладом налога, без обращения должного внимания на неодинаковую способность этих видов дохода служить личным целям плательщика“ [2]).

Разделение доходов для целей обложения по их виду и происхождению называется *дискриминацией*. В этом отношении доходы делятся прежде всего на фондированные (иначе фундированные) и нефондированные, или, что то же самое, незаработанные и заработанные. Далее, различают еще доходы определенные (постоянные) и неопределенные (случайные). Фондированными называются такие доходы, которые имеют своим источником какие-либо неизменные блага. Таковы: поземельная рента, доход с государственных фондов и т. п. Благодаря этой своей природе, они являются вечными, постоянными и почти совершенно не зависят от личности их владельца. Наоборот, нефондированные доходы—это такие, величина которых находится в тесном соотношении с личностью их получателя. Единственным источником этих доходов являются труд, энергия, деятельность их владельца. С прекращением или ослаблением его деятельности, прекращается или уменьшается и его доход. Таким образом, если владелец фондированного дохода может тратить весь свой доход на удовлетворение своих текущих потребностей, не заботясь о будущем, то владелец нефондированного дохода этого делать не может. Для него это было бы растратой своего капитала без возмещения истраченного. Владелец нефондированного дохода, предвидя в будущем старость, болезни, упадок сил, наконец, случайное прекращение занятий, должен откладывать известную часть своего дохода на обеспечение семьи и себя самого. Поэтому, два равные по величине дохода — один фондированный, другой нефондированный, будучи номинально одинаковыми, далеко неодинаковы с точки зрения их способности выдержать один и тот же

---

[1]) „бедного класса обязанных барщиной и оброком“.
[2]) „Подоходный налог“. Исследование А. Свирщевского, стр. 169.

налог. Если владелец 3.000 руб. нефондированного дохода отложит на обеспечение себя от всяких случайностей будущего 20% этой суммы, то его налогоспособность будет относиться к налогоспособности лица, имеющего 3.000 руб. фондированного дохода, как 2.400 к 3.000, т. е. как 4 к 5. Справедливость требует, чтобы и сумма налога, взимаемого с владельца указанного нефондированного дохода, относилась к сумме налога с владельца фондированного дохода, как 4 к 5.

Однако, вопрос дискриминации доходов—вопрос очень сложный. Доходы сравнительно редко бывают однородными; в большинстве случаев доход бывает смешанного происхождения — одновременно от труда и от капитала. Главным образом трудность различения на практике трудовых доходов от нетрудовых, вследствие существования промежуточных ступеней, является причиной того, что дискриминация принята лишь в немногих из имеющих у себя подоходный налог государствах. Способы, которыми различные государства пытаются облегчить положение нефондированных доходов, очень разнообразны. Так, Италия, с целью облегчить обложение нефондированных доходов, только доходы от капиталов облагает в полном их размере. Доходы же смешанного характера и доходы от труда исключительно только в части— 6/8 и 5/8 всего дохода. Эта же система принята в Австрии, в Люксембурге и др. В Англии с тою же целью в 1907 г. был принят следующий закон: лица с доходом свыше 2.000 фунт. стерл. уплачивают один шиллинг (12 пенсов) налога на 1 фунт. стерл. дохода, а лица, доход которых не превышает 2.000 фунт. стерл., если они при этом докажут, что хотя бы часть этого дохода имеет своим источником их личный труд, уплачивают только 9 пенсов налога на каждый фунт стерл. дохода. В других государствах, например Пруссии, параллельно с подоходным налогом существует поимущественный налог, с целью усиленного обложения доходов фондированных.

Необходимо, наконец, упомянуть о различных приемах определения облагаемого дохода, применяемых различными государствами. Чтобы установить размер налога, следуемого с того или иного плательщика, необходимо определить предварительно его доход. В этом отношении существуют две системы исчисления дохода: прусская, по которой путем подачи самим плательщиком декларации определяется весь доход в совокупности, и эта совокупность дохода облагается налогом, и английская система, по которой доход облагается у самого его источника, следовательно по частям и даже в руках разных лиц. Английская система представляет больше гарантий против злоупотреблений и обманов, но зато прусская система проще, удобнее, легче допускает возможность прогрессии. За последние годы перед войной и в особенности во время мировой войны декларация, т. е. письменное заявление плательщика о всей совокупности дохода, становится почти обязательным явлением и в английском подоходном обложе-

нии. К этому побуждает необходимость для плательщика доказать, что он по своему доходу имеет право на различные, специально допускаемые законом, льготы, скидки, вычеты из облагаемой суммы и проч.

Английская система подоходного обложения, помимо общего влияния на континентальные государства, ближайшим образом отразилась на структуре подоходного обложения во Франции и Сев.-Амер. Соединенных Штатах и в особенности в свое время в Италии, при выработке последней своего Imposta sui redditi della richezza mobile (1864—77 г.г.). Прусская система послужила образцом для целого ряда европейских, в особенности немецких, государств. В частности, наш первый закон о подоходном налоге 6 апреля 1916 года является подлинным сколком с той же прусской системы.

Таким образом, в английской и прусской системах мы имеем типические образцы подоходного обложения вообще. Поэтому, прежде чем перейти к изучению подоходного обложения в России, дальнейшее изложение коснется развития и современного состояния такового прежде всего в двух вышеозначенных государствах, затем уже и важнейших странах Европы, а также в Сев.-Амер. Соед. Штатах.

ГЛАВА IV.

„Среди систем подоходного обложения, Англия выработала наиболее удобную по способу взимания систему, наиболее легкую, требующую наименьшего труда, наиболее практичную".

Проф. *И. Х. Озеров.* „Подоходный налог в Англии".

Развитие подоходного обложения в Англии.

1. Финансовые мероприятия Англии, предшествовавшие закону 12 января 1798 г.

Из всех существующих ныне государств Англия первая ввела у себя подоходный налог. Налог этот введен был ею при исключительных условиях: неудачной войны с Францией и полного расстройства денежного хозяйства страны. Неудивительно поэтому, что организация его не вылилась сразу в стройную, цельную систему, как это мы видим в настоящее время в Пруссии, Франции, России, имевших возможность, прежде чем ввести у себя подоходный налог, изучить его характерные особенности на примере стран-предшественниц.

Чтобы понять систему английского Income-Tax'a, необходимо изучать ее в связи с историей этой страны и с финансовым положением ее в ту эпоху, к которой относится образование этой оригинальной системы.

К концу XVII столетия поимущественно-подоходный налог в Англии превратился в налог чисто поземельный (land-tax). Кроме него, в Англии издавна существовали таможенные сборы сначала с вывозимых товаров, а с развитием меркантильной системы—с ввозимых в Англию товаров. В XVII стол. были введены некоторые косвенные налоги и гербовые сборы. Но доходов от этих налогов оказалось недостаточно, в особенности, когда началась американская война, и были введены новые налоги, позаимствованные у Голландии, в том числе налог на жилые помещения,

соразмерно с их наемной платой, и ряд налогов на роскошь: на мужскую прислугу, на нерабочих лошадей и т. д.

В 1785 г. Питт соединил эти последние налоги в одну общую группу и они получили название assessed-taxes.

В 1792 г., накануне войны с Францией, английские доходы, общая сумма которых равна была приблизительно 17¹/₄ миллионам фунт. стерлингов, распределялись следующим образом по отдельным статьям:

от land-tax'a—2 м. ф. ст.;

„ налога на дом и роскошь (assessed-taxes)—1¹/₄ м. ф. ст.;

„ спиртных напитков и предметов потребления (сахар, чай, табак, соль)—9 м. ф. ст.;

от произведений промышленности (масло, свечи, кожаные изделия, книги, стекло, медикаменты)—приблизительно 1³/₄ м. ф. ст. и, наконец, от гербовых сборов—почти 1 м. ф. ст.

С началом войны, в 1793 г., началось и введение новых налогов. Прежде всего были повышены прежние таможенные сборы, акцизы и гербовые сборы, затем налоги на чай, соль, наследства, переходящие в боковые линии. Прямые налоги, повышенные в 1790 г. на 10⁰/₀, в 1796 г. были увеличены еще на 10⁰/₀, в 1797 г.— вновь на 10⁰/₀. В группу assessed-taxes были включены новые налоги: на пудру, на собак, на часы. В то же время, как видно из перечисленных видов обложения, движимая собственность, капиталы и доходы от них, прибыли от торговли и промыслов оставались почти вовсе необложенными.

Несмотря на принятые мероприятия, положение государственных финансов было очень печально. Огромные дефициты покрывались займами, вследствие чего государственный долг Англии, равнявшийся до 1793 г. 238 м. ф. ст., увеличился к 1798 г. на 118 м. ф. ст., т. е. на 50⁰/₀. Государственные трехпроцентные отвержденные фонды, которые в 1792 г. стояли аль пари, упали в январе 1797 г. до 55, а к концу мая до 47³/₈. В довершение всего Английский банк приостановил свои денежные платежи. Вторжение французской Самбр-Маасской армии, во главе с генералом Гошем, казалось неминуемым.

Единственным выходом из этого финансового тупика казалось обращение к классу богатых людей страны с призывом притти на помощь своему государству. Самым же простым, казалось, наглядным показателем состоятельности лица была величина уплачиваемых им налогов на роскошь—assessed-taxes.

И действительно, Питт внес 24 ноября 1797 г. проект установления добавочного сбора к этим налогам.

По мысли Питта, этот новый налог должен был падать на лиц, имеющих имущество, пропорционально их состоятельности. Проект вызвал горячую оппозицию, как со стороны членов парламента, так и со стороны населения, в особенности жителей столицы. Тем не менее проект был принят во всех трех чтениях

и 12 янв. 1798 г. сделался законом под именем triple assessed-taxes, т. е. утроенных налогов на роскошь (или на расходы вообще). В этот день Питт возвращался из парламента под свист и гиканье негодующей толпы.

2. Закон 12 января 1798 года.

Закон 1798 г.—Aidand Contribution Act, как он назывался оффициально—делил всех плательщиков на три класса. К первому классу отнесены были самые богатые из них, имевшие в своем домашнем обиходе экипажи, нерабочих лошадей, мужскую прислугу. Для них оклад нового налога был исчислен следующим образом:

Лицо, уплатившее в предыдущем году налога:	уплачивало теперь налог:
не свыше . . . 25 ф. ст.	в 3 раза больший.
от . . . . 25 до 30 ф. ст.	„ 3½ „ „
„ . . . . 30 „ 40 „ „	„ 4 „ „
„ . . . . 40 „ 50 „ „	„ 4½ „ „
свыше . . . . . 50 ф. ст.	„ 5 „ „

Ко второму классу относятся плательщики, обложенные из группы assessed-taxes налогами на жилые помещения, на окна, часы. Сумма налога для плательщиков этого класса увеличивалась на:

¼	прежней	суммы	налога	от	1 до 2 ф. ст.
½	„	„	„	„	2 „ 3 „ „
¾	„	„	„	„	3 „ 5 „ „
1	„	„	„	„	5 „ 7½ „ „
1½	„	„	„	„	7½ „ 10 „ „
2	„	„	„	„	10 „ 12½ „ „
2½	„	„	„	„	12½ „ 15 „ „
3	„	„	„	„	15 „ 20 „ „
3½	„	„	„	„	20 „ 30 „ „
4	„	„	„	„	30 „ 40 „ „
4½	„	„	„	„	40 „ 50 „ „
5	„	„	„	„	свыше 50 „ „

К третьему классу относились наименее зажиточные из плательщиков этого разряда, уплатившие только налоги на занимаемое помещение, лавки, мастерские. Сумма налога для плательщиков этого класса увеличивалась на:

$^{1}/_{10}$ прежней суммы налога от				3 до 5 ф. ст.		
$^{1}/_{5}$	„	„	„	5 „ $7^{1}/_{2}$	„	„
$^{1}/_{4}$	„	„	„	$7^{1}/_{2}$ „ 10	„	„
$^{1}/_{2}$	„	„	„	10 „ $12^{1}/_{2}$	„	„
$^{3}/_{4}$	„	„	„	$12^{1}/_{2}$ „ 15	„	„
1	„	„	„	15 „ 20	„	„
$1^{1}/_{4}$	„	„	„	20 „ 25	„	„
$1^{1}/_{2}$	„	„	„	25 „ 30	„	„
2	„	„	„	свыше 30	„	„

Как видно из приведенной таблицы, налог, установленный законом 1798 г., хотя и назывался тройным — triple assessed-taxes, был в сущности налогом прогрессивным, при чем прогрессия колебалась между 10 и 500% прежнего оклада плательщика. Однако, оклад нового налога должен был сообразоваться не только с прежним окладом налога плательщика, но и с его действительным (или предполагаемым) доходом. При этом доходы менее 60 ф. стерл. были вовсе освобождены от нового дополнительного налога. Для доходов же:

от 60 до 65 ф. ст.	оклад нов. нал. не должен был превышать	$^{1}/_{120}$	этого дох.
„ 65 „ 70 „	„ „ „ „ „ „ „	$^{1}/_{95}$	„ „
„ 70 „ 75 „	„ „ „ „ „ „ „	$^{1}/_{70}$	„ „
.		. . .	. . .
„ 150 „ 155 „	„ „ „ „ „ „ „	$^{1}/_{20}$	„ „
„ 155 „ 160 „	„ „ „ „ „ „ „	$^{1}/_{19}$	„ „
„ 160 „ 165 „	„ „ „ „ „ „ „	$^{1}/_{18}$	„ „
.		. . .	. . .
для 200 ф. ст. и выше	„ „ „ „ „ „ „	$^{1}/_{10}$	„ „

Плательщики, с доходом свыше 200 ф. ст., у которых упятеренный оклад прежнего налога не составляет все-таки 10% дохода, должны были добровольно вносить сумму, недостающую до 10% их дохода. Для лиц, у которых была большая семья, закон устанавливал известные льготы. Так, оклад понижался на 10% при числе детей от 5 до 7, на 15%—от 8 до 9 душ, на 20%, если число детей было не менее 10.

Если плательщик находил, что исчисленный для него оклад налога превышает соответствующую часть его дохода, то он мог подать особым податным комиссарам декларацию своего дохода, подтвержденную клятвою и подписью свидетелей. Впрочем, декларация могла быть и не принята во внимание комиссарами. Результаты этого налога, благодаря, по словам Питта, „постыдному уклонению от платежа и скандальным обманам“, не оправдали возлагавшихся на него надежд. Вместо ожидавшихся от него $4^{1}/_{2}$ миллионов фунтов стерлингов, налог дал только 2 миллиона.

3. Закон 1799 г. о подоходном налоге.

В том же (1798) году Питт внес новый проект налога, ставший 9 января 1799 г. законом и вступивший в действие 5 апреля. По новому закону обложению подлежал весь доход лиц, проживающих в Великобритании. Вопрос о нахождении источников этого дохода в самой Великобритании или вне ее не имел значения. Что же касается абсентеистов, т. е. британских подданных, не живущих в Англии, то у них были обложены только доходы, имеющие своим источником имущество, находящееся в Англии. Свободный от обложения доход, как и в прежнем законе, был определен в 60 ф. стерл.; процент обложения равен 10. Но порядок вычетов для семей, обремененных детьми, был существенно изменен:

Для доходов от 60 до 400 ф. ст. вычет равен 5% дохода на каждого ребенка.

Для доходов от 400 до 1.000 ф. ст. вычет на каждого ребенка равен 4%, если детей более 6, 3%—если детей менее 6.

Для доходов от 1.000 до 5.000 ф. ст. вычет на каждого ребенка равен 3%, если детей более 6, 2%, если детей менее 6.

Для доходов свыше 5.000 ф. ст. вычет на каждого ребенка равен 2%, если детей более 6, 1%, если детей менее 6.

Кроме того, вычету из общей суммы дохода подлежали премии по страхованию жизни, уплачиваемые плательщиком, а для доходов от недвижимости были допущены вычеты на амортизацию и ремонт в размере от 3 до 10%, смотря по роду имущества.

Критерием платежеспособности лица закон 1799 года признает уже не расход, как то было по закону предыдущего года, а исключительно его общий доход. Поэтому подача плательщиком декларации своего дохода была сделана обязательной. Декларация разделялась на 4 главы и 19 параграфов. Содержание глав было следующее:

I. Доходы от земельной собственности.

II. Доходы от движимой собственности, от торговли, промыслов, ремесл, службы, жалованья и пенсии.

III. Доходы, идущие из-за границы.

IV. Доходы, не вошедшие ни в одну из перечисленных выше рубрик.

Очевидно, что система обложения, введенная законом 1799 г., представляла собой значительный прогресс по сравнению с законом о triple-assessed-taxes и имела уже все характерные черты подоходного обложения.

Весь доход Великобритании, подлежащий обложению, Питт в своем проекте определял в 100 миллионов фунтов стерлингов.

Следовательно, подоходный налог, при десятипроцентном обложении, должен был дать около 10 миллионов ф. ст. Ожидать действительно такой цифры поступлений от нового налога было трудно, и Питт рассчитывал получить около $7^1/_2$ милл. ф. ст. Но оказалось, что и эти ожидания были преувеличенными. В первый год подоходный налог дал всего около 6 милл. ф. ст., в 1800 г.—немного более этого, в 1801 г.—даже менее, чем в первый год. Однако, по сравнению с 2 милл. ф. ст., полученными от triple-assessed-taxes 1798 г., эта цифра должна быть признана громадным прогрессом. Более чем утроенная продуктивность нового налога, по сравнению с предыдущим, должна быть отнесена исключительно на счет большей пригодности дохода в качестве критерия налогоспособности, чем расход. Тем не менее закон 1799 г. о подоходном налоге был очень непопулярен. Многочисленные петиции требовали его отмены. В 1802 году, после заключения Амьенского мира, когда нужда в деньгах сделалась менее ощутительной для государства, канцлер казначейства Аддингтон, преемник Питта, отменил подоходный налог, как неподходящий для мирного времени. Однако, когда в 1803 г. война возобновилась, Аддингтон принужден был вновь обратиться к этому уже испытанному средству добывания денег, и 11 августа 1803 г. подоходный налог был восстановлен.

4. Закон 1803 года (проект Аддингтона).

Одною из причин непопулярности подоходного обложения по закону 1799 года было то, что эта мера шла в разрез с податной техникой того времени.

Подоходный налог падал на все категории доходов и притом в их совокупности. Между тем, до этого англичане из всех видов прямого обложения знали только поземельный, да еще подомовый. Таким образом по всем остальным источникам приходилось выяснять доходы впервые, не имея для этого почти никаких материалов. К такой работе не была подготовлена ни податная администрация, ни плательщики.

Поэтому Аддингтон коренным образом изменил характер новой системы подоходного обложения. Весь доход был разделен на несколько категорий, или шедул, и в каждой шедуле налог должен взыскиваться по возможности с самого источника дохода, т. е. с того лица, которое уплачивает какую бы то ни было сумму, составляющую доход для получающей стороны. Иными словами, налог был приурочен к источнику дохода. Так, налог на землевладельца или домовладельца взыскивался с арендатора или квартиранта, а эти последние удерживали уплаченную сумму из арендной платы. При этом все контракты, содержание которых клонится к лишению фермера этого права, были

об‘явлены недействительными. Налог с жалований, окладов уплачивался теми учреждениями, где плательщики служат, и затем удерживался ими из следуемого служащему оклада. Таким образом, каждый источник дохода облагался совершенно самостоятельно в руках своего первого владельца, а в общем система представляла целую серию отдельных налогов, об‘ектом для которых являлся тот или иной определенный доход. Такой способ обложения, как показал опыт, действительно отличается большою простотою и легкостью и, значительно сокращая число укрывательств, в то же время не вторгается в область имущественных отношений, вскрытие которых нежелательно для плательщика.

Всех шедул было пять, соответственно обозначенных буквами A, B, C, D и E.

В шедулу A входили доходы от земель, домов и хуторов. При этом облагался валовой доход от этих имуществ, но допускались некоторые вычеты. На ремонт домов, принадлежащих к ферме, вычет допускался максимум в размере 2% полной арендной платы; для остальных же построек он был равен 5%. Кроме того, вычету подлежали: поземельный налог и сборы для поддержания стоков, изгородей, плотин и дренажа. Вместо самого собственника налог платил арендатор, удерживая сумму уплаченного налога из арендной платы.

Некоторые виды собственности с неопределенным годовым доходом, каковы рудники, если они разрабатывались с промышленной целью самим владельцем или концессионером, облагались в шедуле D. Эти виды собственности называли впоследствии „доходными статьями, связанными с землей“, или „доходами, происходящими от земли“.

В шедулу B входили доходы фермеров-арендаторов. Доходы эти происходили от пользования имуществами, обложенными в шедуле A. Однако, жилые помещения, от которых арендатор не получает дохода, облагаются налогом только в том случае, если они составляют принадлежность фермы. В то время, как в шедуле A нормальный налог был равен 5% (1 шиллинг с фунта стерл.), в шедуле B он был равен для Англии 9 пенсам, а для Шотландии 6 пенсам. Доход, подлежавший обложению в шедуле B, не определялся точно. За основание при обложении было принято предположение, что доход фермера, за вычетом ренты, издержек обработки и местных налогов, равен $^3/_4$ арендной платы в Англии и $^1/_2$ в Шотландии, где налоги уплачивает сам собственник и где, следовательно, арендная плата выше, чем в Англии. Очевидно, что таким путем облагался только приблизительный доход фермера. Но эта неточность, неизбежная в особенности при тогдашнем состоянии податной техники, компенсировалась удобством и простотою определения дохода (по арендным контрактам), с одной стороны, и трудностью сокрытия дохода для лиц, которые пожелали бы уклониться от налога, с другой. „Очевидна необходи-

мость какого-нибудь критерия,—говорится в официальном об'яснении к этому закону английского Канцлера Казначейства,—в том случае, когда невозможно точное определение размера действительного дохода. Каков бы ни был принятый критерий, он роковым образом будет заключать в себе какую-нибудь неправильность. Но самый легкий есть в то же время и самый удобный, а наиболее общий является в то же время и наиболее легким для понимания и приложения на практике. Простота же и удобство приложения должны быть приняты в качестве аргументов в его пользу".

В шедулу С входили доходы от процентов, от аннюитетов, от дивидендов и от других повременных поступлений, выплачиваемых из публичных доходов кассами Великобритании.

Очень близко по своему характеру подходят к доходам, обложенным в шедуле С, доходы, входящие в *шедулу Е*—доход чиновников и служащих в общественных и коммерческих учреждениях, т. е. жалованье и пенсия. По обоим этим категориям доходов налог вносился в казну теми учреждениями, которые выплачивали доход. При выплате же дохода его получателю из него удерживалась сумма уплаченного налога.

В шедулу D входила наибольшая сумма самых разнообразных и сложных доходов. Шедула эта подразделялась на шесть подрубрик:

1. Доходы от торговли и промышленности. При этом за облагаемый доход был принят средний чистый доход за предшествующие три года. Вычеты из валового дохода на ремонт и на издержки по производству производились также в размере средней за три предшествующие года. В отличие от закона 1799 г., по которому облагался весь личный доход плательщика целиком, но зато вычитались проценты по долгам, система подоходного обложения по закону 1803 г. не принимала во внимание долгов. Таким образом, по доходам от ссуженных частным лицам капиталов не кредиторы, а сами должники, т. е. владельцы недвижимых имуществ и предприятий, должны были платить налог, вычитая затем сумму налога из процентных денег, следуемых кредитору.

2. В эту подрубрику входили доходы от свободных профессий, должностей и занятий. За облагаемый доход принимался доход предшествующего года, без всяких вычетов.

3. Сюда входили доходы от имуществ с неопределенным годовым доходом, не обложенных в шедуле А. Таковы: каналы, доки, оросительные сооружения, рудники, плавильни и солеварни, если они не сданы в аренду за определенную сумму. Во всех этих случаях облагался действительный ежегодный доход, за исключением рудников, для которых за облагаемый доход принималась средняя его величина за последние пять лет.

4. Четвертая подрубрика обнимала доходы от ирландских и иностранных ценностей и процентных займов.

5. В пятую подрубрику входили доходы, происходящие из Ирландии, британских колоний и из-за границы, облагаемые по средней величине их за предшествовавшие три года.

6. Доходы, не вошедшие ни в одну из перечисленных рубрик и подрубрик.

Что касается системы вычетов для небольших доходов, то она существенно отличалась от той, которая была допущена по закону 1799 года.

Свободный от обложения доход (existenzminimum) был попрежнему определен в 60 ф. ст. С доходов в 150 ф. ст. и выше налог взыскивался в размере 5%, т. е. одного шиллинга с фунта стерлингов. Доходы от 60 до 70 ф. ст. платили всего три пенса с ф. ст. налога, от 70 до 80 ф. ст.—4 пенса и так далее до доходов между 140 и 150 ф. ст., которые платили 11 пенсов. Если число детей в семье не превышало 2, то на каждого ребенка сбрасывалось 4% с доходов от 60 до 400 ф. ст., 3% с доходов от 400 до 1.000 ф. ст., 2% с доходов от 1.000 до 5.000 ф. ст., 1% с доходов свыше 5.000 ф. ст.

Само собой разумеется, что все эти скидки могли иметь место только в том случае, если известен общий доход плательщика в совокупности. Следовательно, тот, кто желал ими воспользоваться, должен был об'явить весь свой доход и для доказательства указать на его источники.

Система подоходного обложения, созданная законом 1803 г., положила основание той организации подоходного налога, какую мы видим в Англии и в настоящее время. Характерным признаком ее, как мы видели, является обложение у источника (stoppage à la source). Новая организация подоходного налога по своим финансовым результатам оказалась вдвое лучше прежней. Так, хотя процент обложения по новому закону был вдвое меньше прежнего—5% вместо 10%—поступления от них были почти одинаковы—5.350.000 ф. ст. в 1803 г. против 5.600.000 в 1801 г.

Необходимость в деньгах на ведение войны заставила в 1805 г. Питта, вернувшегося к власти, повысить подоходный налог до 6¼%, а в 1806 г. после Аустерлицкой битвы и смерти Питта—до 10%.

5. Важнейшие изменения, внесенные в подоходное обложение законом 1806 г.

В 1806 г., после смерти Питта, во главе английского правительства стояли бывшие противники подоходного налога. Однако, нужда в деньгах была столь велика, а подоходный налог настолько зарекомендовал себя к этому времени, как крупный и верный источник дохода, что он не был отменен даже противниками его. Тем не менее, в этом году прежняя система подоход-

ного обложения подверглась значительным изменениям. До того Английский банк, как и другие банки, обычно, только сообщал соответствующим органам обложения сумму выплачиваемых им тому или иному лицу процентов по государственным фондам и дивидендов. Теперь же сам банк уплачивал налог вместо получателей процентов, а с них затем удерживал выплаченную казне сумму. Иными словами, порядок взимания подоходного налога для шедулы С был установлен тот же, что и для шедул А, В и Е.

Далее, по закону 1806 г. полное из'ятие от налога было предоставлено лишь тем из малых доходов, которые имели своим источником личный труд, профессию или торговлю. Доходы же от земли, денежных капиталов и ценностей не освобождались от налога, хотя бы сумма их и не превышала установленного минимума обложения.

Самый минимум облагаемого дохода был понижен с 60 до 50 ф. ст. Таким образом все те лица, которые, желая подвести себя под прежний минимум, показали свой доход в размере между 50 и 59 ф. ст., а таких было довольно много, теперь привлечены были к платежу налога.

Что же касается доходов от 50 до 150 ф. ст., то они подлежали обложению по дегрессирующей скале и в пониженном размере.

Что же касается скидок для многосемейных плательщиков, допущенных законом 1803 г., то они были теперь отменены, так как при трудности определения возраста детей число таких многосемейных плательщиков неожиданно сильно возрасло.

Точно также вычеты из общей суммы налога плательщика на ремонт его построек были признаны английским правительством при реформе 1806 г. несправедливыми по той причине, что домовладельцы, пользуясь этой льготой, в то же время издержки по ремонту возлагали на квартиронанимателей и арендаторов.

Далее скидки для лиц, уплачивающих страховые премии, были предоставлены теперь только тем из плательщиков, доход коих не превышал 150 ф. ст.

Таковы были те важнейшие изменения в самой системе английского подоходного обложения, которые были произведены законом 1806 г. Параллельно с этим была преобразована организация взимания налога.

Результаты реформы оказались выдающимися в финансовом отношении. Несмотря на то, что процент взимания налога был увеличен всего в 1½ раза—с 6¼% до 10% дохода плательщика, поступления от него увеличились в 2 раза, а именно, как показывает прилагаемая ниже таблица, с 6.429.599 ф. ст. в 1805 г. до 12.822.056 в 1806 г.

В	1798	г.	поступления	от	подох.	налога	равны	1.855.996	ф.	ст.
„	1799	„	„	„	„	„	„	6.046.624	„	„
„	1800	„	„	„	„	„	„	6.244.438	„	„
„	1801	„	„	„	„	„	„	5.628.903	„	„
„	1802	„	„	„	„	„	„	—	„	„
„	1803	„	„	„	„	„	„	5.341.907	„	„
„	1804	„	„	„	„	„	„	4.111.924	„	„
„	1805	„	„	„	„	„	„	6.429.599	„	„
„	1806	„	„	„	„	„	„	12.822.056	„	„
„	1807	„	„	„	„	„	„	11.905.588	„	„
„	1808	„	„	„	„	„	„	13.482.294	„	„
„	1809	„	„	„	„	„	„	13.631.922	„	„
„	1810	„	„	„	„	„	„	14.453.320	„	„
„	1811	„	„	„	„	„	„	14.462.776	„	„
„	1812	„	„	„	„	„	„	15.488.546	„	„
„	1813	„	„	„	„	„	„	15.795.691	„	„
„	1814	„	„	„	„	„	„	14.188.037	„	„
„	1815	„	„	„	„	„	„	15.642.338	„	„

Увеличиваясь с каждым годом, поступления от подоходного налога к концу периода составляли свыше 22% всех податных поступлений Англии и, давая государству огромную по тому времени сумму в 150 миллионов рублей, являлись самой крупной его статьей дохода. Слава подоходного налога распространилась в это время по всем континентальным государствам Европы, вызывая первые попытки подражания. Между прочим, и у нас в России, под очевидным влиянием английского property-tax был установлен в 1812 году подоходный налог с помещичьих имений, продержавшийся в течение семи лет.

6. Отмена подоходного обложения в 1816 г. и сожжение книг и документов, относящихся к нему.

Однако, несмотря на то, что введение подоходного налога дало прекрасные результаты и раз навсегда избавило английское правительство от заботы на изыскание необходимых для ведения войны с Францией рессурсов, агитация против этого налога, начавшаяся с самого его введения, продолжалась почти беспрерывно. Особенно же горячей и упорной она сделалась с 1809 года и с этого времени уже не прекращалась до момента отмены закона о подоходном налоге в 1816 году. Парламент чуть не ежедневно получал множество петиций об отмене этого налога. Так, в 1815 г. ему подано было около 170 петиций, а в 1816 г.—уже свыше 300. Петиции исходили от самых разнообразных классов общества. Фермеры жаловались на то, что, при методе обложения по ренте, налог падал не только на доход, но

и на капитал, затраченный на улучшение земли, а также на то, что, „в то время, как все другие классы платят с действительного дохода, они—фермеры—должны платить по презумпции, и, следовательно, хотя бы фермер не только не получил прибыли, но понес даже убыток, он должен платить налог". Рабочие жаловались на низкую заработную плату, из которой они должны были допускать еще и вычеты в пользу подоходного налога. Представители богатых классов, промышленности и торговли жаловались на рост налогов, на угнетенное положение промышленности и т. д. Все эти классы вместе жаловались на вмешательство при взимании этого налога в имущественные дела плательщика, на разглашение тайн коммерческих и имущественных отношений, а также на то, что он, поощряя укрывательства и обманы, противоречит добрым нравам нации.

Все эти возражения против подоходного налога по меньшей мере преувеличены, если не вполне лишены основания, так как именно те стороны его, которые вначале вызывали главные протесты, были с течением времени почти устранены. Напр., для ограждения тайны имущественных и коммерческих отношений, подача декларации была сделана обязательною только для плательщиков по шедуле D, а по остальным шедулам налог взыскивался у самого источника дохода, т. е. без всякого вмешательства в имущественные отношения плательщика. При этом декларации торгового и промышленного классов подавались специальным коммерческим комиссарам, которым за разглашение сведений, касающихся имущественного положения плательщиков, закон грозил особо суровыми карами.

Что же касается рабочих, то, благодаря необлагаемому минимуму, который равнялся 50 ф. ст., а в некоторых случаях (для рабочих, получающих не свыше 30 шиллингов в неделю) и 75 ф. ст., большинство из них не платило вовсе подоходного налога, а те, кто платил его, благодаря системе изъятий для доходов ниже 150 ф. ст., платили его в очень незначительном размере.

Главными причинами всеобщего почти недовольства подоходным налогом нужно считать поэтому: во-первых, отвращение английского общества того времени к прямым налогам вообще (пример—поземельный налог), во-вторых, высокий размер обложения (10% дохода плательщика) и, наконец, минование тех исключительных обстоятельств, при которых он был введен—войны с Францией. На подоходный налог всегда смотрели, как на временную меру, и желание правительства сохранить и в мирное время эту меру вызвало горячий протест и в литературе, и в парламенте. Недовольство тогдашним министерством в Англии вообще сыграло большую роль в отмене подоходного налога. Многие (в том числе петиции от целых областей) совершенно справедливо упрекали правительство в отсутствии экономии по управлению страной и расточительности. Действительно, одних синекур в 1810 г. было 242, с общим окладом в 297.995 ф. ст., т. е. почти 3 мил-

лиона рублей. Оппозиция надеялась, лишив правительство этого крупного источника средств, заставить его быть экономнее в расходовании народных денег. Что касается синекур, то число их после отмены налога, действительно, сильно сократилось—до 100 в 1834 г. с общим окладом в 97.803 ф. ст.

После продолжительных и ожесточенных прений в парламенте подоходный налог был отменен 18 марта 1816 года большинством 238 голосов против 201, голосовавших за оставление налога. Вскоре после отмены подоходного налога лорд Брум (Brougham), один из главных противников его в английском парламенте, внес предложение уничтожить все документы, относящиеся к подоходному налогу. Предложение было принято парламентом; но еще в продолжение двух лет в него вносился запрос за запросом, пока, наконец, не были получены сведения инспекторов и надсмотрщиков о том, что все документы сожжены.

7. Восстановление подоходного налога по закону 1842 года.

26 лет, в течение которых в Англии не было подоходного налога, были самым тяжелым в финансовом отношении временем для Англии. Беспрерывные войны с 1793 по 1815 г.г. имели одним из своих последствий огромный государственный долг. Необходимость погашения его и уплаты процентов по нем заставила правительство ввести массу новых налогов, крайне обременительных для населения.

Чартистское движение росло, хлебные законы становились все более и более непопулярными. Со времени паники 1837 г., оставившей глубокий след бедствий, бюджет ежегодно сводился с дефицитом. Так, в 1839 г. он был равен 1.437 тысяч ф. ст., в 1840 г.—1.851 т. ф. ст., в 1843 г.—2.422 т. ф. ст., а весь дефицит с 1837 по 1842 г.г. составлял более 10 милл. ф. ст. Было очевидно, что единственной радикальной мерой для поправления финансов государства является подоходный налог. И к нему-то, а не к повышению таможенных пошлин и налогов на потребление, как то делали его предшественники, и обратился Роберт Пиль, сделавшись главой кабинета.

„Зло существует,—говорил Пиль в своей речи 11 марта 1842 г.,— зло сильное и возрастающее. Чувство долга требует настоятельного обращения к тем, в чьих руках сосредоточивается богатство страны, чтобы сохранить его в ней... Я не могу дать своего согласия на меры, имеющие целью увеличить налоги на предметы широкого потребления рабочих классов. Более того, я могу вам представить убедительные доказательства того, что в области налогов на предметы потребления мы достигли предела... Я предлагаю, продолжал он, по крайней мере временно (и я никогда не имел случая предлагать что либо с большим убеждением в том, что этого требуют интересы страны), я предлагаю обложить,

в течение известного времени и на известную сумму доходы этой страны с целью избежать ужасной и все увеличивающейся опасности. Я предлагаю установить в стране налог на доходы, налог, не превышающий 7 пенсов с фунта стерлинг. или менее 3 фунтов со 100 ф. ст., а именно 2 фунта 18 шиллингов 4 пенса, с целью не только покрыть дефицит, но и предпринять с доверием и убеждением большие коммерческие реформы"...

Несмотря на сильную оппозицию в парламенте со стороны вигов с Джоном Росселем (Rossel) и лордом Брумом во главе, 31 мая проект „в силу крайней необходимости и на ограниченный период" был принят большинством 106 голосов. Новый закон был назван Property and Income—tax Act. За небольшими изменениями, он представлял собой копию закона 1806 года. Так, по закону 1842 года свободный минимум равен 150 ф. ст. С тех пор подоходный налог становится постоянным членом английской податной системы, хотя еще долго и многие члены парламента и плательщики смотрели на него, как на временную меру.

8. Техника подоходного обложения в Англии.

Техника обложения и взимания в английской системе подоходного налога отличается большою простотою, легкостью и практичностью. Вся Англия, за исключением Ирландии, делится в этом отношении на округа, числом около 750. Во главе округа для местного заведывания этою формою обложения находится комиссия в составе от 3 до 7 членов. Члены комиссии носят наименование генеральных комиссаров и избираются из комиссаров по поземельному налогу. Последние назначаются по окончании выборов в члены парламента особым парламентским актом. Как поземельные комиссары, так и генеральные комиссары за свою службу не получают вознаграждения. Наряду с генеральными комиссарами, в качестве нисших исполнительных органов, существуют должности сборщиков, асессоров и клерков комиссаров. Сборщики и асессоры назначаются генеральными комиссарами из местных жителей. Часто для того, чтобы сведения о доходах плательщиков попадали в возможно меньший круг лиц, одно и то же лицо несет обязанности и сборщика, и асессора. На сборщиках, асессорах и клерках лежат главные активные обязанности по подготовке взимания налога. В указанное законом время асессоры вывешивают на видном месте (напр., на дверях церкви) об'явление о необходимости подачи плательщиками деклараций о своих доходах. Декларации подаются асессорам и этими последними передаются в окружную комиссию.

Что касается доходов, облагаемых по шедулам D и E, то для них составляются в каждом округе особые добавочные комиссии, члены которых называются добавочными комиссарами. Плательщик, желающий быть обложенным этими специальными комиссарами, заявляет об этом асессору, и декларация такого

плательщика передается непосредственно инспектору, члену добавочной комиссии.

На заседаниях комиссии, которой в большинстве случаев и принадлежит решение вопроса об обложении, обычно присутствует правительственный чиновник, своего рода податной инспектор. Ему принадлежит право повысить или понизить подлежащую, по представлению асессора или добавочной комиссии, обложению сумму. В случае простого несогласия комиссии с податным инспектором вопрос переносится на решение общей комиссии. В случаях же нарушения закона, податной инспектор передает дело в Высший Суд (High Court of Justice). В Высший Суд дело может перейти и по жалобе плательщика. До 1891 года асессоры, сборщики и клерки получали вознаграждение в виде определенного количества пенсов с каждого фунта стерлингов налога, так называемый „poundage". Одним из крупнейших недостатков этой системы было то, что плательщик видел в сборщиках и асессорах лиц, заинтересованных в повышенной оценке дохода, и относился к ним с недоверием. Вследствие этого, а также вследствие обнаружившихся с течением времени других важных недостатков этой системы вознаграждения, она была в 1891 году уничтожена.

В случае неисправной уплаты подоходного налога плательщики по шедуле *A* теряют право на участие в парламентских выборах. Что касается обманов при показании суммы дохода, то они караются очень сурово: для плательщиков по шедулам *A* и *B* штраф равняется тройному окладу налога плюс еще 50 фунт. стерлингов с главного виновника и 100 фунт. стерл. с соучастника. Плательщики по шедуле *D* уплачивают в этом случае только тройной оклад.

Высшее заведывание и надзор за всеми операциями по раскладке и взиманию подоходного налога в Англии принадлежит Департаменту Внутренних Сборов (Board of Inland Revenue).

9. Дискриминация и прогрессия в английском подоходном налоге.

Одним из крупных пробелов в английской системе подоходного обложения, служившим предметом постоянной критики, было отсутствие различия в отношении доходов, фондированных и нефондированных.

Так было до 1907 года, когда принято было значительное облегчение для доходов, происходящих от труда, сравнительно с доходами от капиталов. Эта реформа была проведена в жизнь бывшим Канцлером Казначейства Асквитом, который в своей бюджетной речи указал на разницу в положении двух плательщиков—одного с фондированным доходом в 1.000 ф. ст., а другого с таким же доходом от личного труда—и на происходящую от одинакового их обложения явную несправедливость. Результатом выступления Канцлера Казначейства был закон, по которому

все те лица, доход коих превышает 2.000 ф. ст., уплачивают один шиллинг налога с фунта стерл., а лица, доход которых не превышает 2.000 ф. ст., уплачивают только 9 пенсов с 1 ф. ст., если они при этом докажут, что хотя бы часть этого дохода происходит от их личного труда.

Сам Асквит, предлагая введение дискриминации, исчислял в 2 миллиона ф. ст. потерю казны от этой меры: 1¼ милл. от понижения ставки налога для части плательщиков и ¾ милл. от замедления во взимании, вследствие изменения закона. Однако, на деле, поступления даже превысили поступления предыдущего года, так как, вследствие допущенной льготы, прежними плательщиками были включены в декларации такие доходы, которые раньше ими скрывались.

29 апреля 1909 года министр финансов Ллойд-Джордж внес свой исторический бюджет, в котором фигурировал целый ряд новых расходов, предназначенных на сельско-хозяйственные улучшения, на облесение, на улучшение путей сообщения, на поддержание кооперативов, а также на организацию пенсий для престарелых и страхований на случай инвалидности. Бюджет этот Ллойд-Джордж называл „военным", как имеющий целью вести беспощадную войну против бедности и неблагоустройства. В числе источников, привлеченных для покрытия новых расходов, был и подоходный налог. В качестве нормы была установлена ставка в 14 пенсов с 1 ф. ст.; для доходов от трудовых источников, не превышающих 2.000 ф. ст., была оставлена прежняя ставка в 9 пенсов, а для доходов этого рода от 2-х до 3-х тысяч ф. ст. обложение равнялось 12 пенс. с 1 ф. ст. Что же касается доходов свыше 5.000 ф. ст., то они были подвергнуты дополнительному обложению в размере 6 пенсов с излишка после трех тысяч ф. ст., т. е. три первые тысячи ф. ст. платили 14 пенс. налога, а следующие тысячи (при доходе, напр., в 10.000 ф. ст.— 7 тысяч) 20 пенс. с 1 ф. ст. Далее, при доходе, не превышающем 500 ф. ст., на каждого ребенка моложе 16 лет допущен был из облагаемого дохода вычет в 10 ф. ст. Этот способ взимания, принятый в бюджете 1910 года, вводит в подоходное обложение Англии ясно выраженную прогрессивную скалу:

Так, при existenzminimum'е в 160 ф. ст.:

доходы от 161	до 400	ф. ст.	платят	3,5	процента [1]).
„ „ 401	„ 500	„ „	„	4,1	„
„ „ 501	„ 600	„ „	„	4,7	„
„ „ 601	„ 700	„ „	„	5,3	„
„ „ 701	„ 3.000	„ „	„	5,8	„
„ в	5.000 ф. ст.		„	6,8	„
„ „	10.000 „ „		„	7,6	„
„ „	100.000 „ „		„	8,2	„
и т. д. до предела в			„	8,33	„

[1]) Н. Н. Покровский. „О подоходном налоге", стр. 21.

Таким образом, хотя подача декларации для плательщиков с доходом от 701 до 5.000 ф. ст. необязательна, но приведенная выше система построения окладов делает неизбежною подачу декларации и в английском подоходном налоге.

С начала войны подоходный налог в Англии неоднократно подвергался изменениям. 17 ноября 1914 г. вследствие необходимости покрытия расходов, вызванных войной, Ллойд-Джордж предложил „центр и спасательный якорь английской финансовой системы“—income-tax—удвоить (точно также и super-tax). При таких ставках подоходный налог должен был дать Англии в 1915/16 бюджетном году около 900 милл. рублей золотом.

В бюджете 1918/19 года, т. е. к концу мировой войны, английский подоходный налог фигурирует уже в значительно повышенном по сравнению с довоенным временем виде.

Сильно повышены при этом ставки введенного в 1909/10 году дополнительного налога (super tax) и понижена сумма дохода, с которой начиналась обязанность уплаты последнего—с 3.000 ф. ст. до 2.500. Таким образом первые три тысячи дохода платили:

3.000 ф. ст.	с 2.000	ф. ст.	ничего.		
	„ 500	„ „	1 шилл.	0	пенсов с каждого фунта.
	„ 500	„ „	1 „	6	„ „ „ „
4 тысяча дохода	(3.000—4.000)	ф. ст.	2 „	0	„ „ „ „
5 „ „	(4.000—5.000)	„ „	2 „	6	„ „ „ „
6 „ „	(5.000—6.000)	„ „	3 „	0	„ „ „ „
7 „ „	(6.000—7.000)	„ „	3 „	6	„ „ „ „
8 „ „	(7.000—8.000)	„ „	3 „	6	„ „ „ „
9 „ „	(8.000—9.000)	„ „	4 „	0	„ „ „ „
10 „ „	(9.000—10.000)	„ „	4 „	0	„ „ „ „

Каждая тысяча дохода свыше 10.000 фунтов стерлингов платила по 4 шиллинга 6 пенсов налога с каждого фун. стерл.

Последние изменения в подоходном обложении Англии были произведены в 1920 году. Существенного значения они, однако, не имеют.

ГЛАВА V.

Прусская система подоходного обложения.

---

1. История подоходного налога в Пруссии.

Отличительным свойством прусского подоходного налога, в противоположность английскому с его шедульным, реальным характером взимания у источника, является личный характер первого. В то время как английская система облагает отдельные части дохода плательщика, часто в разных даже руках, прусская система стремится обложить весь доход целиком в руках самого плательщика. Отсюда та исключительно важная роль, какую в прусской системе играет декларация. Существующая в настоящее время в Пруссии система подоходного обложения ведет свое начало от классного подоходного налога, введенного законом 30-го мая 1820 года во всей Пруссии взамен налога с помола и убоя, за исключением 132 городов, где остался прежний порядок.

В 1851 г. вместо классного налога были введены классный и классифицированный. Соотношение между этими двумя видами подоходного обложения было следующее: все жители тех местностей, где налог на помол и убой не взимался, если они притом имели менее 1.000 талеров годового дохода, подлежали классному налогу. Классифицированный подоходный налог взимался повсеместно с тех из жителей, годовой доход которых был свыше тысячи талеров; причем те плательщики, которые платили налог на помол и убой, пользовались скидкой в 20 талеров из нормального оклада подоходного налога.

Завершением всего этого процесса является реформа 1891 г., дополненная новеллою 19 июня 1906 года. Эти два закона создали прусскую систему подоходного обложения в том виде, в каком она существует в настоящее время. Прежние классный и классифицированный налоги были при этом соединены в один подоходный, которому подлежат все подданные государства без различия. Для выяснения доходов, подлежащих обложению, закон вводит обязательную декларацию, т. е. собственные показания плательщиков о своих доходах.

Существующая в Пруссии система подоходного налога послужила образцом при введении подоходного обложения в большинстве государств, входивших в состав Германской Империи, а из других стран, в частности, для нашего закона 6 апреля 1916 г. о государственном подоходном налоге.

2. Кто является плательщиком подоходного налога?

Все физические лица, подлежащие подоходному обложению, разделяются в Пруссии на три категории: 1) прусские подданные; 2) подданные государств, входивших в состав Германской Империи; в эту категорию были включены и подданные Австрии и Люксембурга; 3) иностранцы в полном смысле слова. Что касается прусских подданных, то только те из них свободны от подоходного налога, которые, не имея постоянного местожительства в Пруссии, живут временно или постоянно в одном из германских государств, или в стране, находящейся под германским протекторатом, а также те, которые более двух лет живут заграницей. Прусские чиновники, имеющие место службы заграницей, подчиняются общему закону, если государство, в котором они живут, освобождает их от прямых налогов.

Подданные государств, входивших в состав Германской Империи, а также подданные Австрии и Люксембурга, не имеющие у себя на родине или месте подданства постоянного местожительства, подлежат подоходному обложению, в случае временного пребывания в Пруссии, только в размере дохода от собственности, предприятий и проч., находящихся в пределах Пруссии. Те же из них, которые имеют у себя на родине (или месте подданства) постоянное местожительство, в случае временного пребывания в пределах Пруссии, налогу не подлежат.

Иностранцы в полном смысле этого слова, временно находящиеся в Пруссии, подлежат во всяком случае подоходному обложению, и притом в облагаемый доход включается и доход, имеющий свое происхождение в имуществах и предприятиях, находящихся вне Пруссии. Подоходный налог взыскивается также со всех тех доходов, принадлежащих даже и не находящимся в пределах Пруссии иностранцам, которые имеют своим источником недвижимости или предприятия, расположенные в Пруссии.

Постоянным местожительством является не место приписки, а место действительного пребывания, которое может и не совпадать с местом приписки. Временная квартира в городе (на случай приезда), дача в деревне, деловая контора не считаются местожительством с точки зрения фиска.

Студенты, живущие в университетских центрах, воспитанники различных учебных заведений, живущие в городах с целью обучения, облагаются подоходным налогом по местожительству их родителей или опекунов. Местожительством умалишенных счи-

тается приют, в котором они находятся на излечении. Замужняя женщина, живущая отдельно от мужа, с его разрешения, может иметь самостоятельное местожительство в том смысле, как его понимает фиск.

С целью обложить доходы, получаемые иностранцами и живущими постоянно заграницей прусскими подданными от промышленных, торговых и сельскохозяйственных предприятий, расположенных в пределах Пруссии, закон 1891 года, дополненный новеллою 1906 года, привлекает к платежу подоходного налога и лиц юридических, т. е. различные акционерные компании, коммандитные товарищества, общества эксплоатации рудников и проч.

Однако, общества с ограниченной ответственностью, членами которых являются исключительно публичные союзы или покупки которых преследуют общеполезные, любительские или научные цели, подоходному обложению не подлежат. Освобождались от уплаты подоходного налога, кроме членов прусского королевского дома и некоторых других королевских и княжеских домов, например, Ганновера, Нассау, еще нижние чины и унтер-офицеры. Согласно параграфу 5 прусского закона 1891—1906 г.г., и нижние чины, и унтер-офицеры освобождаются от подоходного налога во все время нахождения их на военной службе; что же касается офицеров, как армии, так и флота, то эти последние пользуются указанной льготой только во время мобилизации, а также, надо полагать, и на все время войны.

3. Облагаемый доход.

В качестве дохода прусский закон принимает ту совокупность денежных или имеющих денежную ценность поступлений в имущество лица, которая имеет способность возобновляться. Следовательно, такие поступления в имущество плательщика, как наследство, страховые суммы, выигрыш, находка, подарок, суммы, вырученные от продажи недвижимого или движимого имущества, если это не является промыслом лица, будучи приращением имущества, а не его доходом, обложению не подлежат. Именно, параграф 7-й закона 1891—1906 г.г. следующим образом точно определяет понятие дохода: „Доход есть совокупность денежных или оценимых на деньги ежегодных поступлений плательщика от:

1. Капиталов.

2. Недвижимостей, арендной и наемной платы, включая и стоимость занимаемого владельцем помещения.

3. Торговли, промышленности, рудников.

4. Всякой профессии, приносящей доход, различного рода прав, дающих возможность периодических получений и всякого рода прибылей.

Прежде, чем перейти к изложению 11, 12, 13 и 14 параграфов названного выше закона, которые более подробно перечисляют источники дохода, общим образом включенные в четыре рубрики параграфа 7, необходимо заметить, что обложению подлежит только чистый доход и поэтому из валового дохода делаются соответствующие вычеты, имеющие целью определить подлежащий налогу чистый доход. Далее, доходы делятся на определенные, или твердые (feststehende) и неопределенные, или изменчивые (unbestimmte).

В первом случае, за основание обложения принимается доход, полученный в течение года, предшествующего податному году. Во втором случае, средний доход за три последние года. Если же налог взыскивается в первый раз, то для исчисления средней суммы дохода второй категории (т. е. неопределенного) берутся не три, а два предшествующие года или же доходы за действительное время их получения.

В доходы от капиталов прусский закон о подоходном налоге включает различного рода проценты по капиталам, отданным в рост или находящимся на текущем счету в кредитных учреждениях; ренту от государственных процентных бумаг, дивиденды и тантьемы участников и руководителей акционерных обществ и компаний, товариществ на паях, горных промысловых обществ, потребительных и экономических обществ и товариществ, обществ взаимного страхования и прочих. Кроме дивидендов, выдаваемых перечисленными обществами и компаниями, облагаются также те суммы, принадлежащие юридическим лицам, как таковым, которые обычно отчисляются из общей прибыли на увеличение оборотного капитала, на погашение складочного капитала и долгов, на образование резервного фонда и т. п. Однако, во избежание двойного обложения одного и того же дохода, в руках акционерных обществ и впоследствии в руках акционеров, прусское законодательство допускает вычет из прибыли общества в размере $3^1/_2$ процентов на основной капитал, как средний выдаваемый акционерам дивиденд. Под доходами „от недвижимостей, арендной и наемной платы“ разумеется, во-первых, вся совокупность получений от личной эксплоатации пахотных земель, лесных участков, садов, виноградников и прочих угодий, как со стороны владельца, так и со стороны арендатора, во-вторых — денежные поступления, как результат передачи недвижимого имущества вообще в арендное пользование третьему лицу. Так как доход не исчерпывается одними денежными поступлениями и состоит преимущественно в натуральных поступлениях, в виде продуктов, бесплатного пользования квартирой, услуг в форме личного труда, приплода рабочего и прочего скота, то денежный доход соответственно увеличивается на сумму этих натуральных получений и выгод, оцениваемых по средним местным ценам. Что касается, в частности, фермеров, то они облагаются в размере

излишка своего дохода над поземельной рентой, уплачиваемой ими землевладельцу.

При определении коммерческой и промышленной прибыли наибольшее значение придается торговым балансам и записям в торговых книгах предприятия. Вычету из суммы облагаемой прибыли при этом подлежат как расходы по эксплоатации вообще, так и проценты по долгам, годовые потери, вызываемые порчею машин и помещений, а также уплачиваемые предприятием страховые премии. В эту рубрику включаются также прибыли биржевых и иных спекулянтов, хотя последние юридически и не являются коммерсантами.

Четвертый класс доходов по закону 1891—1906 г.г. обнимает все периодические денежные получения, основанные на праве или договоре и барыши от непоименованных в законе источников. Сюда входят следовательно: 1) жалованье офицеров, чиновников, служащих частных учреждений, прислуги; 2) гонорар профессоров, писателей, литераторов, врачей, артистов, художников и других представителей либеральных профессий, 3) пенсии и пособия, выдаваемые прусским государственным казначейством или иными учреждениями. Все остальные получения, не подходящие ни под одно из приведенных определений, входят в этот класс под именем „всякого рода барышей". —

Облагаемым доходом является доход всей семьи, т. е. самого плательщика, его жены (если она не живет отдельно) и доходы детей, кроме тех из последних доходов, которые имеют самостоятельное назначение и не находятся в распоряжении отца. Доходы, в совокупности составляющие менее 900 марок, обложению не подлежат.

4. Процедура взимания подоходного налога.

До реформы 1891 года оценка облагаемого дохода плательщика производилась специальными комиссиями. Комиссии, руководствуясь особой инструкцией, должны были по возможности воздерживаться от вмешательства в хозяйственные дела плательщиков. Результатом, как показал бохумский налоговой процесс 1891 г., была крайняя неуравнительность обложения в разных местах страны и вместе с тем крупные недоборы казны от подоходного обложения. Причиной этого была, с одной стороны, трудность для оценочных комиссий более или менее точно определить доходы от личных заработков, а в особенности от капиталов, а с другой—злоупотребления самих комиссий. Упомянутый бохумский процесс показал, что дружба и иные личные и имущественные отношения членов оценочных комиссий к отдельным плательщикам оказывали большое влияние на высоту облагаемого дохода. Так, одно лицо, доход которого оценочной комиссией был определен в 9.800 марок, призналось на суде, что оно обладает до-

ходом в 35.000 марок; доход другого, определенный комиссией в 10.800 марок, оказался равным 25.000 марок. Доход одного фабриканта, равный приблизительно 40.000 марок, был определен комиссией в 5.870 марок. Понижение же в 2—3 раза против действительного оказалось явлением обычным.

Бохумский процесс сильно содействовал введению декларации в Пруссии. Параграфы 25 и 26 закона 1891 г. предписывают всем лицам с доходом свыше 3.000 марок подавать председателю раскладочной комиссии письменную декларацию о составе и величине своего дохода. Вот образец декларации, принадлежащей среднему землевладельцу одного из прирейнских округов Пруссии:

Декларация для оценки дохода Михаила К., землевладельца в X., подлежащего подоходному налогу в 1912 фискальном году (с 1-го апреля 1912 по 31 марта 1913 г.). Мой облагаемый доход, включая сюда и доход лиц, живущих со мною, а именно Сюзанны К., моей жены, Николая, Екатерины, Амалии и Терезы, моих детей и Стефана К., моего брата, равняется:

	не более марок:
1. *Доходы от капиталов.* Проценты по капиталам, хранящимся в сберегательной кассе и на текущем счету банка, рента и другие постоянные поступления этого рода	1.342,50
Дивиденд, участие в прибылях и другие колеблющиеся поступления, исчисленные на основании средней за последние три года	425,72
Случайные поступления от спекуляций на основании средней за последние три года	—
2. *Доходы от недвижимости.* Личная эксплоатация, арендная и наемная плата, стоимость потребляемых продуктов и занимаемой мною квартиры, за вычетом эксплоатационных расходов	16.380
3. *Доходы от торговли и промыслов.* Прибыль от капиталов, вложенных в собственную торговлю и проч.	—
4. *От других занятий, приносящих доход*, т. е. жалованья, содержания, пенсии, вспомоществований вдовам и сиротам	2.450
Поступления от литературной, научной карьеры, от профессии врача, адвоката—за вычетом произведенных расходов—на основании средней за последние три года	—
Итого	20.598,22

Вычету подлежат: не более марок:

а) Проценты по ипотечным долгам и другие, за исключением процентов по торговым и промышленным предприятиям, подлежащим вычету при оценке дохода . . . . —

в) Постоянные платежи, вытекающие из обязательств по договорам, дарений, завещательных распоряжений, например, ренты и др. . —

Страховые премии, компании . . . , полис № . . —

Итого вычетов . . . . —

Весь мой доход равняется, следовательно, 20.598,22

Я утверждаю, что сведения, помещенные выше, даны по крайнему разумению и совести.

В . . . . , января . . . . дня 1913 г.

(Подпись)

Время подачи декларации ежегодно указывается путем публичного извещения, срок для подачи—14 дней со времени об'явления. Лица, имеющие доход свыше трех тысяч марок и не представившие в течение указанных 14-ти дней декларации, подвергаются штрафу в размере 5% следуемого с них налога и сверх того теряют право оспаривать оценку, произведенную комиссией. Им посылаются специальные извещения. Если и после этого они в течение 4 недель не представят декларации, то подвергаются штрафу в размере 25% налога, определенного комиссией. Размер штрафа за подачу ложной декларации может достигнуть суммы удесятеренного налога.

Лица с доходом ниже 3.000 марок (в последнее время граница эта падает до 2.400 марок) не обязаны подавать декларации. Впрочем, и лица с доходом свыше 3.000 марок могут не подавать декларации, точно так же лица, не желающие открыть своих счетных книг и оправдательных документов, не могут быть вынуждены к этому силой. Но оценка доходов, произведенная в этих случаях раскладочной комиссией на основании внешних признаков, сведений, доставляемых членами комиссии и проч., может быть так произвольна, что в интересах самого плательщика обнаружить свой действительный доход.

Сведения, помещенные в декларации плательщика—секретны. Член комиссии или иное должностное лицо, виновное в сообщении кому-либо сведений, касающихся имущественного обложения или дохода плательщика, подвергается, согласно параграфу 75 закона, штрафу до 1.500 марок и тюремному заключению до трех месяцев.

Но подачей декларации процедура не кончается. Основанная на крайнем разумении и совести (nach bestem Wissen und Gewissen) плательщика, декларация ни к чему не обязывает правительственных комиссаров, которые свободно могут ее оспаривать и на основании имеющихся у них сведений повысить ее итог.

Процесс подоходного обложения в прусской системе представляется в следующем виде. Общинные власти, на основании сведений, доставляемых им владельцами населенных участков и представителями отдельных хозяйств, составляют списки всех лиц общины, подлежащих подоходному обложению, и заносят в списки при этом также предполагаемый доход этих лиц. Из членов, частью избираемых самою общиною, частью назначаемых правительством, образуется в каждой общине *комиссия для предварительной оценки;* председательствует в ней общинный синдик. На обязанности комиссии лежит проверить списки лиц, привлеченных к подоходному налогу, и выделить тех из них, которые пользуются доходом ниже 3.000 марок, в особые реестры. Одновременно с этим определяется и размер причитающегося с этих последних налога.

В свою очередь каждый округ, а иногда часть округа, имеет под председательством ландрата или правительственного комиссара опять-таки частью из членов, избираемых местными жителями, частью по назначению от правительства, *раскладочную комиссию.* Члены раскладочной комиссии избираются на 6 лет и избираются с таким расчетом, чтобы в комиссии были представлены все виды доходов. Кроме того, члены как первой, так и второй комиссии не должны быть моложе 25 лет и обладать всею полнотою гражданских прав.

Председатель раскладочной комиссии еще раз проверяет списки плательщиков и их предполагаемых доходов, затем делает публикацию о подаче деклараций и проверяет эти декларации, он же проверяет списки лиц с доходом до 3.000 марок и, если согласен с назначаемыми для этих последних со стороны комиссии для предварительной оценки ставками налога, утверждает их окончательно. Списки же плательщиков с доходом свыше 3.000 марок, а также их декларации от председателя раскладочной комиссии переходят к самой комиссии для окончательной проверки и утверждения. Сюда же поступают и дела тех из плательщиков с доходом менее 3.000 марок, которых председатель комиссии не утвердил.

Для возможности проверки декларации и обложения в случае неверной декларации или ее отсутствия председатель раскладочной комиссии и сама комиссия пользуются обширными полномочиями. Все государственные, коммунальные и частные учреждения обязаны предоставить в их распоряжение акты, книги, списки жалований и другие сведения, могущие обнаружить истинный доход плательщика. По поводу тех или иных пунктов декларации,

комиссия или ее председатель может потребовать дополнительных сведений от плательщика, может пригласить самого плательщика в комиссию для выслушания личных его об'яснений, наконец, может пригласить свидетелей—лиц, знающих имущественное положение плательщика. Но ни личные показания плательщика, ни показания свидетелей не связывают комиссию в определении ею размера налога.

Оценки, произведенные раскладочной комиссией, могут быть обжалованы как со стороны ее председателя, так и со стороны плательщика в *апелляционную комиссию*, состоящую под председательством правительственного комиссара (по назначению министра финансов) из членов на тех же основаниях, что и члены двух первых комиссий.

В тех случаях, когда при обложении были нарушены нормы действующего права или правила самой операции обложения, те же лица, т. е. председатель, но уже апелляционной комиссии, и плательщик могут принести жалобу на решения этой последней в высший административный суд.

Взимание налога производится не сразу, а по четвертям года. Установленный оклад действителен лишь на данный финансовый год, но в пределах этого срока может быть изменен лишь в исключительных случаях.

Если впоследствии обнаружится, что действительный доход плательщика выше, чем тот, в размере которого он был обложен, то, независимо от штрафа, с него взыскивается и недополученная казною сумма. Эта обязанность доплаты за самим плательщиком сохраняется в течение 10 лет, а за его наследниками в течение пяти лет.

Любопытно число поданных за некоторые годы деклараций и число опротестованных из них. А именно, в 1897/8 бюджетном году было подано плательщиками 424.668 деклараций с общей суммой подлежащего обложению дохода в 823 миллиона марок. Из них раскладочными комиссиями было опротестовано 140.763 или 33,1%. Следствием опротестования было повышение облагаемого дохода до 993 милл. и получение прусским казначейством на 5.405.439 марок более, т. е. почти на 4% всех предполагаемых на этот год поступлений от подоходного налога. Из 506.229 деклараций, поданных в 1900 г., комиссиями опротестовано было 156.527 штук, из 537.229, поданных в следующем году, опротестовано было 160.544 декларации, из 593.836 деклараций, поданных в 1904 году, опротестовано было 176.342. Благодаря этому строгому контролю, прусская казна в 1900 году получила на 8 милл., в 1901 г.—на 9 милл., в 1904 г.—на 7 миллионов марок больше [1]).

---

[1]) И. Озеров „Главнейшие течения в развитии прямого обложения в Германии“ стр. 222, а также
G. Wampach. „L'impôt sur le revenu en Allemagne“ p. 161 et suiv.

5. Размер и порядок обложения.

Как было уже указано выше, необлагаемый минимум был определен законом 1891—1906 г.г. в размере 900 марок. В противоположность английской системе, где доход взимается в известном числе пенсов с каждого фунта стерлингов, прусская система (а в подражание ей, как мы увидим ниже, и русская) разбивает все доходы на классы (остаток прежнего классного и классифицированного налога) и каждому классу назначает определенную сумму налога. Последняя система гораздо менее точна и справедлива. Это особенно заметно на более или менее крупных доходах. Так, лицо с доходом в 7.000 мар. и лицо с доходом в 7.499 мар. платят одинаковый налог в 192 марки; с дохода в 8.000 мар. и дохода в 8.499 мар. взыскиваются одни и те же 232 марки; доход в 9.500 мар. и доход в 10.499 мар. облагаются одинаковым налогом в размере 300 марок. Отсюда происходит то, что незначительная разница (2—3 марки) в доходе влечет за собою очень заметную разницу в налоге (20—24 марки), что побуждает плательщика к сокрытию дохода.

Все доходы свыше 900 мар. разбиваются на следующие классы:

Доходы в марках:				Размеры налога в марках:
от	900	до	1.050	6
„	1.050	„	1.200	9
„	1.200	„	1.350	12
„	1.350	„	1.500	16
„	1.500	„	1.650	21
„	1.650	„	1.800	26
„	1.800	„	2.100	31
„	2.100	„	2.400	36
„	2.400	„	2.700	44
„	2.700	„	3.000	52
„	3.000	„	3.300	60
„	3.300	„	3.600	70
„	3.600	„	3.900	80
„	3.900	„	4.200	92
„	4.200	„	4.500	104
„	4.500	„	5.000	118
„	5.000	„	5.500	132
„	5.500	„	6.000	146
„	6.000	„	6.500	160
„	6.500	„	7.000	176
„	7.000	„	7.500	192
„	7.500	„	8.000	212
„	8.000	„	8.500	232
„	8.500	„	9.000	252
„	9.000	„	9.500	276
„	9.500	„	10.500	300

Дальше размер обложения поднимается таким образом:

При доходах от	10.500 до	30 500 мар.	на каждые 1.000	м. взимается	30 м.
„ „ „	300.500 „	32.500 „	„ „ 1.500	„ „	60 „
„ „ „	32.000 „	78.000 „	„ „ 2.000	„ „	80 „
„ „ „	78.000 „	100.000 „	„ „ 2.000	„ „	100 „
„ „ „	100.000 „	105.000 в однообразной цифре			4.000 „
„ „ „	105.000 и выше	на каждые 5.000 м. взимается		. . .	200 „

Таким образом, процент обложения, равный для плательщиков первого класса с доходом от 900 до 1.050 марок соответственно от 0,66 до 0,57, или в среднем 0,62,—для доходов от 9.500 до 10.500 марок соответственно равен от 3,15 до 2,85, или в среднем 3. Для доходов от 10.500 до 30.500 процент налога остается все время равным приблизительно 3, а затем вновь медленно поднимается, дойдя для доходов свыше 100.000 марок до 4.

Несколько выше, чем для доходов лиц физических, новелла 1906 года устанавливает процент обложения для доходов лиц юридических, а именно для так называемых обществ с ограниченной ответственностью. Так, доходы этого рода от 900 от 1.050 мар. платят не 6, а 7 м., от 1.050 до 1.200 м.—10 м., от 1.200 мар. до 1.350 м.—14, а от 9.50 до 10.500 м.—340 мар., вместо 300. Доходы же от 100.000 до 104.000 м. уплачивают 4.600 м. налога и далее—по 180 м. налога на каждые новые 4.000 дохода. В 1909 году ставки подоходного обложения в Пруссии были повышены и притом для различных категорий доходов различно.

Во время мировой войны ставки прусского подоходного налога достигали для физических лиц 5%, для обществ с ограниченной ответственностью—до 6,3%, а для акционерных и им подобных компаний до 6%.

Лица, обремененные большою семьею, состоящею как из детей до 14 лет, так и других членов семьи, находящихся на его попечении, а также лица, доход которых сильно понизился вследствие неблагоприятного стечения обстоятельств, пользуются по закону 1891—1906 г.г. льготою по подоходному налогу. До закона 26 мая 1909 года эти лица, если доход их не превышал 3.000 марок, пользовались скидкой в 50 марок с облагаемого дохода на каждого ребенка моложе 14 лет, или, вообще, члена семьи, находящегося на попечении плательщика. В настоящее время такие плательщики вместо вычета из дохода просто переводятся на один и даже три класса ниже, чем тот, к которому они по своему доходу действительно принадлежат. При льготах по семейному положению это допускается для плательщиков с доходом до 9.500 марок, а при льготах вследствие постигших плательщика несчастных обстоятельств, напр., болезни—для доходов до 12.500 марок.

6. Дополнительный поимущественный налог.

Как видно из изложенного, прусская система подоходного обложения не делит доходы на фондированные и нефондированные, облагая все доходы одинаково. Коррективом к этому должен служить введенный законом 14 июля 1893 года особый дополнительный поимущественный налог (Ergänzungssteuer) по величине облагаемого имущества, каким обладает плательщик подоходного налога. Налогу этому подлежат только физические лица, платящие подоходный налог и обладающие имуществом стоимостью не менее 6.000 марок (мебель и домашняя утварь, а также прочие движимости, не являющиеся ни принадлежностью земельных участков, ни основным, либо оборотным капиталом, обложению не подлежат). Лица же, не платящие подоходного налога, т. е. имеющие менее 900 марок дохода, только в том случае подлежат дополнительному налогу, когда общая стоимость их движимого и недвижимого имущества не менее 20.000 марок. При введении, оклад налога был установлен в 0,5% со стоимости имущества; в 1909 г. ставки были повышены на 25% первоначальной, а во время войны, законом 8 июля 1916 года, еще на 50%. Вся сумма, полученная от налога, не должна была превышать 35 милл. марок в год. В действительности она значительно превышала указанные 35 миллионов. Каждые 3 года стоимость имущества определяется по местным действительным ценам особыми окладными комиссиями. Ценность же земельных участков исчисляется по средним ценам на них за последние 10 лет. Подача декларации не обязательна.

К слабым сторонам дополнительного поимущественного налога в том виде, как он существует в настоящее время в Пруссии, относится то, что он не прогрессивен, а пропорционален, а также то, что он не распространяется на имущества юридических лиц.

Несмотря на то, что массе лиц тем или иным способом удается скрыть свой истинный доход и избежать уплаты подоходного налога совсем или в значительной мере, финансовые результаты реформы 1891 года блестящи. Так, в 1892 году сумма поступлений от подоходного налога равна была всего 80 милл. марок, а в 1895 г. она достигла 123 милл. марок, затем в 1905 г. подоходный налог дал прусскому казначейству 199 милл. марок, в 1906 г.—214 милл. марок, в 1907—242 милл. марок, в 1909 г. доход от этого источника исчислен в 284 милл. марок, в 1910 г. в 321 милл. марок, а в 1913 году в 379 милл. марок. Как показывает ближайшее изучение распределения бремени подоходного обложения между различными группами плательщиков, эти миллионы падают, главным образом, на плечи зажиточных и богатых классов. В этом ярко сказывается преимущество прямого личного подоходного обложения перед различными видами кос-

венных налогов на потребление. Так, в 1891—1892 г. 98,24% всех плательщиков подоходного налога составляли лица с доходом от 900 до 9.500 марок. Эти лица уплатили в совокупности 69,2% всей суммы поступлений от налога, а остальные 1,76% плательщиков с доходом свыше 9.500 марок уплатили 30,98% всей суммы поступлений [1]).

Реформа, произведенная законом 1891—1906 г.г., значительно понизила обложение мелких доходов, т. е. доходов до 9.500 марок и в то же время увеличила налоговое бремя для доходов, превышающих эту сумму.

Помещаемая ниже таблица [2]) наглядно это доказывает:

Группы плательщиков по размеру их доходов	Число их в %%		Сумма налога к итогу.	
	1895/6 г.	1909 г.	1895/6 г.	1909 г.
I 900—3.000 марок	87,5	89,8	30,4	34,8
II 3.000—9.500 марок	10,3	8,4	26,3	22,4
III свыше 9.500 марок	2,2	1,8	43,3	42,8
	100,0	100,0	100,0	100,0

Как видно из таблицы, около 9/10 плательщиков (а именно в 1895—6 г. 87,5%, в 1909 г. 89,8%), принадлежащих к низшему разряду, уплачивают приблизительно 1/3 всего налога (30,4%—34,8%), а остальные приблизительно 10% плательщиков 2/3 всей суммы поступлений от подоходного налога. При этом приблизительно 2% плательщиков, обладающие доходами свыше 9.500 марок, уплачивают немногим менее половины всего налога (в 1885—86 г.—43,3%, в 1909 г.—42,8%).

7. Изменения в прусском подоходном налоге, внесенные мировою войною [3]).

Как было выше упомянуто, закон 1891—1906 г.г. определяет облагаемый доход в виде совокупности поступлений, имеющих длительный характер и поступающих от источников, имеющихся в наличии к началу данного податного года. Для того, чтобы быть обложенным, доход должен, согласно этому определению, существовать в течение всего предшествующего года. Такой порядок покоится на теории, что налог может быть взимаем лишь с лица, живущего—или об‘екта, существующего в момент раскладки налога. Теории этой нельзя отказать в известной справедливости, поскольку она относится к прямым реальным или

---

[1]) G. Wampach. „L'impôt sur le revenu en Allemagne“ p. 129.
[2]) Н. Н. Покровский „О подоходном налоге“ стр. 53.
[3]) Finanz - Archiv 1917, Bd I S.S. 289—94; 297 folg., Bd II S.S. 177—332;
„ „ 1918, Bd I S.S. 1—104;

поголовному налогу, где решающим моментов является существование самого об'екта, а не проистекающего от него дохода. Гораздо труднее защищать эту точку зрения в применении к подоходному налогу, где центр тяжести лежит в факте существования у известного лица за данный промежуток времени (календарный, бюджетный или операционный год) дохода, который, будучи хотя бы и временным, все же усилил платежеспособность лица на указанный период. Боязнь обложить таким путем доходы незначительные, заслуживающие пощады, сама по себе неосновательна уже по тому, что подоходный налог и без того имеет специальный необлагаемый минимум.

В частности, это черезчур осторожное отношение прусского закона к облагаемому доходу было еще в мирное время предметом оживленной критики со стороны немецких финансистов. Война, с ее быстро меняющимися кон'юнктурами, более резко подчеркнула несправедливость и невыгодность для казначейства такого положения, когда доход от земли, дома, промышленного предприятия, дорого оплачиваемой службы, существовавший в течение половины, трех четвертей года и более, ускользает от обложения только потому, что его источник к началу податного года перестал существовать или умело перевоплотился в другой источник, до того несуществовавший и, следовательно, на том же законном основании необлагавшийся. Государственное казначейство теряло от этого крупные суммы, которые в ином случае поступили бы к нему в виде налога.

Этот несомненный пробел был исправлен законом 30 декабря 1916 года, предписывающим причислять к облагаемой сумме дохода не только доходы от подобных, отпавших к началу податного года, источников, но и всевозможные единовременные доходы, имевшие место в течение соответствующего периода. Особенно подчеркиваются при этом случаи получения дохода от участия в той или иной форме в промышленном предприятии, приносящем прибыль. При этом, если доход лица состоит из сумм, полученных благодаря участию в отчислениях, собранных обществом с ограниченной ответственностью, переставшим затем существовать, то подоходный налог распространяется и на эту часть его денежных получений в течение года, предшествующего податному.

Что касается самих обществ, то новый закон предписывает в этом отношении следующее: если одно общество, обязанное по закону уплатой подоходного налога, преобразовывается в другое, подобное же общество, или несколько подобных обществ соединяются в одно, то новое общество привлекается к обложению подоходным налогом со дня его возникновения. В качестве облагаемого дохода принимается средний доход за трехлетие, предшествовавшее податному году, если вновь возникшее и все соединившееся с ним прежние общества в общем существовали не менее трех лет; в противном случае берется средний доход за время существования наиболее кратковременного из них. Если

одно общество во время войны включает в себя другое общество или получает имущество другого общества, то доход прежнего общества за соответствующий период причисляется при обложении к доходу общества, получающего упомянутое имущество.

В том же 1916 году, законом от 8 июля, изменение коснулось и другого так называемого временного добавочного сбора со всех плательщиков подоходного и дополнительного налогов, введенного в 1909 году для специальной цели—улучшения положения прусских чиновников, получавших, действительно, мизерные оклады. По закону 26 мая 1909 года этот добавочный налог достигал *по отношению к основному* подоходному налогу следующих размеров:

При доходе.	Для физических лиц и товариществ %	Для обществ с ограниченной ответственностью %	Для акционерных компаний %
от 1200 до 3000 мар.	5	7,5	10
„ 3000 „ 10.500	10	15	20
„ 10.500 „ 20.500	15	22,5	30
„ 20.500 „ 30.500	20	30	40
„ 30.500 и выше	25	40	50

Новый закон устанавливает для добавочного налога такие ставки в процентах к основному подоходному налогу:

При доходе.	Для акционерных компаний, командитных товариществ, горнозаводских предприятий.	Для прочих плательщиков.
свыше 2.400 до 3000	15	8
„ 3000 „ 3900	25	12
„ 3900 „ 5000	25	16
„ 5000 „ 6500	30	20
„ 6500 „ 8000	40	25
„ 8000 „ 9500	50	30

Далее, добавочный налог идет тем же быстро ускоряющимся темпом, повышаясь для каждого следующего разряда доходов первой группы плательщиков на 10 новых процентов, а для второй группы—на 5. Таким образом, уже для доходов в 24.500—27.500 марок добавочный налог для первой группы составляет 100% суммы основного подоходного налога и 60% для тех же доходов второй группы плательщиков. Для доходов свыше 100 тысяч марок процент добавочного налога составляет 160% основного—первая группа и 100%—вторая. На этом прогрессия останавливается, и дальше, т. е. для доходов значительно выше 100 тысяч марок, налог становится пропорциональным.

Закон 8 июля 1916 года должен был иметь временный характер, лишь для одного бюджетного 1917—18 года. Однако, имеющаяся в нем специальная оговорка, что, если к 1 апреля 1918 г. война не кончится и новый закон о размерах взимания подоходного налога не будет опубликован, настоящий закон имеет силу и на следующий бюджетный год, обеспечила ему существование в течение прошедших с тех пор пяти лет.

В течение всего действия добавочного налога, как говорится в том же законе, часть поступлений от подоходного налога вообще и от дополнительного (поимущественного) налога, а именно 100 миллионов марок, должна итти на покрытие недостаточных поступлений от тех же налогов в период 1914 и последующих бюджетных годов.

Финансовые результаты прусского подоходного налога как в мирное, так и последние годы военного времени, даже с точки зрения самой прусской финансовой администрации, были вполне удовлетворительны. Успех налога, как образца подоходного обложения для ряда других и в особенности немецких государств, также не оставляет желать лучшего. Тем не менее, система прусского подоходного обложения вызывала и продолжает вызывать жестокие нарекания как со стороны отечественных общественных деятелей и публицистов, так и со стороны иностранных, в особенности французских и английских.

Оставляя в стороне многочисленные указания на пробелы и несоответствия в самой структуре обложения, остановимся хотя бы на том, почти единодушном мнении, что финансовый успех прусского подоходного налога основан на крайне суровом и стеснительном, полицейски-придирчивом способе его раскладки и взимания. Указывают при этом на невыносимую систему доносов и шпионажа, которым пользовалась налоговая администрация полицейской и милитаристической Пруссии дореволюционного времени. При определении дохода плательщика упомянутая администрация находила возможным расспрашивать о тех или иных обстоятельствах поставщиков плательщика, его соседей, прислугу, даже его детей.

Профессор Селигман приводит [1]) образцы вопросов, которые были заданы некоторым из прусских плательщиков подоходного налога при устной даче ими об'яснений по поводу своих деклараций.

Спрашивают коммерсанта „Пользуетесь ли вы телефоном для своих частных нужд, т. е. вне своей коммерческой деятельности?". Он отвечает, что нет, но когда вслед затем открывают, что он заказал ложу в театре по телефону, на него налагают дополнительный налог.

Спрашивают крупного финансиста по поводу его сделок с процентными бумагами: „Сколько вы продали за последний год?

---

[1]) Edvin R. A. Seligman—L'impôt sur le revenu p. 313 et suiv.

В какой день и на какой бирже? Какова была цена каждой бумаги? Как называются те общества, в которых вы состоите акционером? Кто ваши компанионы? Сколько вам удается с‘экономить в год? Что вы делаете с теми деньгами, которые вам удается с‘экономить? Чем об‘ясняете вы увеличение вашего дохода за последний год? Проистекает ли оно от капитала? В таком случае, откуда этот капитал? Может быть, это дар? Кто вам подарил? Может быть, это результат удачной продажи? В таком случае, сообщите нам об этом подробности.“

Спрашивают владельца недвижимости: „Не намерены ли вы увеличить плату за наем ваших помещений? Куда поместили вы деньги, полученные вами в прошлом году от продажи части вашей недвижимости?“ Спрашивают фермера: „Сколько у вас коров? Сколько молока и масла дает каждая из них? Сколько у вас кур? Сколько сена с‘едает ваш собственный скот? Сколько сена вы продали? Какова стоимость фруктов, овощей и прочих продуктов вашей фермы, с‘еденных в прошлом году вашей семьей и вами? Действительно ли собственник вашей фермы произвел в прошлом году платежи по ипотеке своего имения? Не преувеличиваете ли вы степени обесценения и изнашивания вашего сельскохозяйственного инвентаря?

Спрашивают коммерсанта комми-вояжера: „Сколько расходуете вы обычно на ваши поездки? Сколько тратите вы на свои развлечения? Какие у вас еще расходы“?

Таковы те приемы, с помощью которых прусская налоговая администрация старалась учесть возможно точнее доход данного плательщика. Дело доходило до того, что учитывалось количество обедов, данных плательщиком в том или ином податном году, количество сигар, предложенных приглашенным, и т. д. Не удивительно, что подобная система вызывала резкую критику со стороны даже самых убежденных сторонников подоходного обложения, а в руки противников давала сильное оружие против него.

Тем ярче, при всем том, в широкой распространенности подоходного налога в наше время сказывается непреодолимость эволюции налоговых форм в сторону именно подоходного обложения.

ГЛАВА VI.

Подоходный налог в прочих странах Европы.

1. Мелкие немецкие государства.

Из Пруссии подоходный налог перешел прежде всего в соседние многочисленные государства Германской Империи и был ими почти всеми без исключения рано или поздно принят. Введение его обычно сопровождалось известной постепенной модификацией местной налоговой системы. В этом отношении заслуживают упоминания некоторые наиболее крупные из немецких государств. Таковы: Саксония, Бавария, Вюртемберг и Баден.

В Саксонии [1]) подоходный налог, правда, в самой примитивной и несовершенной форме, существовал еще в 1878 г., т. е. до появления такового в Пруссии, но все же существующая система была именно под влиянием прусского примера сконструирована лишь в 1900 году. В 1902 году под тем же влиянием был введен в Саксонии и добавочный налог на капитал. Плательщиком подоходного налога в Саксонии является приблизительно тот же круг физических и юридических лиц, что и в Пруссии. Прожиточный минимум установлен очень низкий, всего в 400 марок. Налог установлен прогрессивный, при введении имел ставки от $^1/_4\%$ до 3% для доходов до 8.800 и оставался равным 3% для доходов до 25 тысяч марок. Для доходов свыше 25 тысяч он вновь постепенно поднимался и достигал высшей ставки в 4% для доходов около 100 тысяч марок. С тех пор ставки неоднократно повышались еще до войны (новелла 15 июня 1908 г.) и в особенности во время мировой войны. В нормальном 1913 году доход от саксонского подоходного налога исчислен был в 68 милл. марок.

В Баварии [2]) подоходный налог был в теперешнем его виде введен в 1910 году, а вошел в силу лишь в 1912 г., хотя в иной форме, в качестве добавочного уравнительного налога, существовал

---

[1]) K. T. v.-Eheberg—Finanzwissenschaft, 13-te Auflage, S. 298.
[2]) Н. Н. Покровский—назван. сочин., стр. 75.

задолго до того. По закону 1910 года, обложению подлежат физические и юридические лица. Но для избежания двойного обложения лиц, получающих дивиденд, соответствующие юридические лица облагаются лишь за вычетом из облагаемого дохода 2% на основной капитал. Необлагаемый минимум установлен в размере 600 марок. Однако, лица мужского пола, имеющие доходы ниже 300 марок, привлекаются к уплате подоходного налога, если они не платят какого-либо другого прямого налога, хотя бы в размере 50 пфеннигов. Невысокий, вообще, необлагаемый минимум для некоторых категорий плательщиков—для лиц юридических вообще, а также для всех тех лиц физических, которые, подобно иностранцам или постоянно проживающим за границей баварцам, облагаются не по совокупности своих доходов, а по доходу от некоторых лишь источников: от недвижимой собственности и предприятий, находящихся в Баварии, от жалованья и пенсий, получаемых из баварской казны и т. п.—понижался еще более, а именно до 200 марок. Из облагаемого дохода, каковым является чистый доход, вычитаются проценты по долгам. Подача деклараций обязательна только для плательщиков с доходом свыше 2 тысяч марок, но в отдельных случаях податное управление может потребовать подачи таковой и от плательщика с более низким доходом. Налог прогрессивен. Доходы в 600 марок и менее уплачивают 1 марку; далее, по мере увеличения дохода сначала на 100, а затем на 200, 500, 1.000, 2.000, 5.000 и 10.000 марок, налог соответственно возрастает по разрядам, колеблясь в общем между (в среднем) 0,15% для низшего разряда и 5% для высшего.

Баварская конструкция подоходного налога допускает ряд понижений облагаемого дохода в зависимости от причин, влияющих неблагоприятно на платежеспособность лица. Так, плательщик [1]), облагаемый доход которого, с присоединением дохода его жены, не превышает 1.800 марок, может требовать вычета из облагаемого дохода доходов своей жены в размере 400 марок. Точно также, плательщик, обязанный давать содержание своим нисходящим в возрасте до 15 лет, или же хотя и старше, но подготовляющимся к какой-либо профессии или отбывающим воинскую повинность, при доходе менее чем в 3 тысячи марок, может требовать понижения оклада на 1—6 ступеней, в зависимости от числа таких нисходящих; при доходе же от 3.000 до 5.000 марок облагаемый доход такого плательщика может быть понижен на 1—3 ступени. Допускаются также вычеты тех расходов, которые произведены плательщиком в виде взносов за себя, за свою жену и детей в различного рода кассы вспомоществования, напр., на случай болезни, несчастного случая, инвалидности, старости, в кассы пенсионные, похоронные, вдовьи, сиротские, страховые и проч., если эти взносы в совокупности не превышают 400 марок Что же касается обычных премий по страхо-

[1]) Н. Н. Покровский—назван. сочин. стр. 78.

ванию жизни или на дожитие самого плательщика или его жены, то вычет их из облагаемого дохода допускается в том же размере только в том случае, если общий доход плательщика, за вычетом процентов по его долгам, не превышает 10 тысяч марок.

Прежние прямые налоги, имеющие целью прежде всего более высокое обложение фондированных доходов, в Баварии и после реформы 1910 года сохранены, хотя и в значительно против прежнего пониженном виде. В довоенном 1912/13 фискальном году доход Баварии от подоходного налога исчислялся в 51,4 миллиона марок, а доход от реальных налогов (Ertragssteuern) в 21,7 миллионов марок. За время мировой войны ставки налога были повышены.

В следующем из сравнительно крупных немецких государств, в Вюртемберге [1]), подоходный налог был введен 8 августа 1903 г. Общие принципы—те же, что и в Пруссии. Прожиточный минимум установлен ниже 500 марок. С доходов же в 500 марок взимается налог в 2 марки. В общем, низший разряд доходов уплачивал в мирное время около 0,42%. Для доходов же около 30 тысяч налог достигал 4%, для доходов в 100 тысяч—4½% и, наконец, 5¼% для доходов от 200 тысяч марок. Вычеты из облагаемого дохода при наличии неблагоприятных для плательщика обстоятельств допускаются приблизительно в том же виде, как и в Баварии. Доход на 1913 год был исчислен в 24,9 миллионов марок и, кроме того, от реальных налогов в 11,5 милл. марок.

В Бадене [1]) подоходный налог известен с 1884 года, где он существовал в качестве дополнительного налога к ряду реальных налогов. Положение самостоятельного и центрального налога он занял в этом государстве лишь после ряда преобразований в налоговой системе в 1894, 1900 и последний раз—по закону 27 мая 1910 года. Общие принципы ничем почти не отличаются от прусских. Даже необлагаемый минимум, в отличие от практики прочих приведенных выше мелких немецких государст, равен прусскому, т. е. 900 марок. Ставки налога, как они существовали в нормальное, мирное время, составляли для доходов около 3 тысяч марок 2%, для доходов около 8 тысяч они, постепенно поднимаясь, достигали 3,15%, для 25 тысяч марок—4% и предельно для доходов в 100 тысяч марок и выше—5%. Продуктивность налога в последнем довоенном 1913 году выразилась в 24,2 миллиона марок.

2. Австрия.

Если не считать ее попыток ввести подоходное обложение еще в XVIII стол, Австрия имеет таковое у себя со времени так называемого патента 1849 года, закона, имевшего целью дополнение и улучшение прямых налогов на основании принципа урав-

---

[1]) K. T. v.-Eheberg—Finanzwissenschaft, 13-te Auflage S.S. 299 u. folg.

нительного обложения всех видов доходов. Появление этого закона в Австрии обусловлено было, однако, как говорит проф. Селигман, не столько демократическими тенденциями, сколько острой потребностью в деньгах. И это обстоятельство, и, в особенности, то, что налог вводился, как временная мера, всего на один год, отразились на крайне случайной, бессистемной и запутанной организации, приводившей прежде всего к двойному обложению (вместе с реальными налогами) одних доходов, в то же время вовсе не касаясь некоторых других видов дохода. Между тем налог, под влиянием нужды в деньгах, остался на ряд лет, а войны 1859 и 1866 года заставили даже повысить ставки этого налога.

После двадцатилетнего почти существования, к концу шестидесятых годов, уже подвергшийся неоднократным мелким изменениям, подоходный налог в Австрии выглядел следующим образом: Все доходы, за исключением подомового и поземельного, для которых был особый порядок обложения, распределялись по трем шедулам, соответственно своему характеру. В первую шедулу входили доходы от торгово-промышленных предприятий, рудников и сельского хозяйства. При этом, за невозможностью выяснить действительный доход от торгово-промышленных предприятий, последние облагались просто в размере одной трети причитавшегося с них промыслового налога, что, конечно, только в редких случаях могло соответствовать первоначальному намерению обложить действительный доход. Во вторую шедулу входили доходы от жалованья, заработной платы и вообще от личных профессиональных занятий, исключая занятий торговлей. Налог с доходов по второй шедуле обычно просто удерживался из жалованья соответствующими учреждениями и предприятиями. По третьей шедуле облагались доходы от капиталов. В последнем случае эффект подоходного налога был, конечно, наименее заметным, так как обложение доходов от капиталов, даже и для современной, технически достигшей высокой степени совершенства, системы подоходного обложения представляет большие трудности. В принципе же, а следовательно и в тех отдельных случаях, где ему удавалось приблизиться к действительному доходу плательщика, австрийский подоходный налог составлял 10% такового, а принимая во внимание добавочные к нему сборы с доходов на местные нужды, и всех 20%, что, в качестве нормального явления, в мирное время представляло собою обложение очень высокое.

„Неудивительно, говорит проф. Кулишер [1]), если плательщик стал усматривать в утайке своего дохода акт самозащиты, если укрывательство стало для него коррективом чрезмерно высокого обложения, которое, всей тяжестью свалившись на его спину, должно было бы задавить его“. „И податные органы с этим свыклись, им приходилось закрывать глаза на такие действия. Для них важно было не выполнение закона, а установление извест-

[1]) I. М. Кулишер—Очерки финансовой науки. Вып. II, стр. 175.

ного равновесия между отдельными плательщиками. Податное укрывательство, говорится там же далее, стало естественной составной частью податной техники, никто не усматривал в этом чего-либо особенного. Плательщик заявлял лишь небольшую часть дохода, в ожидании, что фиск возьмет известное кратное; фиск повышал его цифру в несколько раз, в убеждении, что он все же далек от действительности. Если же он, в виде исключения, выходит за пределы рассчитанной плательщиком суммы, и несколько приближается к действительности, последний искренне возмущался той несправедливостью, которая несомненно имела место, по сравнению с другими плательщиками".

Вполне понятно поэтому недовольство существовавшим способом подоходного обложения как со стороны плательщиков, так и со стороны самого фиска, и уже рано делались попытки реформировать систему прямого обложения. Эти попытки сделались особенно настойчивыми при министрах финансов Пленере, Вилинском и известном экономисте Бем-Баверке. В конце концов появился закон 25 октября 1896 г. о прямых личных налогах (das Gesetz über die direkten Personal-Steuern, v. 25 oktober 1896). Накануне мировой войны, новеллой 1914 года, в этот закон введены были некоторые несущественные изменения. Результатом произведенной реформы явилось существование в Австрии наряду с поземельным и подомовым налогами также и налога промыслового (allgemeine Erwerbssteuer), налога на общества, обязанные публичной отчетностью, налога на рентные доходы, особого налога на жалованье и, наконец, налога на общий личный доход.

В тесном смысле слова только последний из перечисленных прямых налогов является налогом подоходным. Обложению, по совокупности их доходов, подлежат все проживающие на территории Австрии, а из живущих вне ее лица, получающие свой доход из Австрии. Иностранцы, в том числе и венгерцы, живущие в Австрии не менее одного года, облагались лишь в сумме дохода, получаемого ими в пределах Австрии. Вообще же из облагаемого дохода вычитаются: 1) все расходы на получение, обеспечение и сохранение дохода, включая обычно принятые списания; 2) страховые премии по всем видам страхования от убытков, а также страхования на случай смерти или на дожитие, последнее—если оно не превышает 300 крон (или 600, когда застрахованы также жена и дети); 3) взносы на так называемое рабочее страхование, а равно во вдовьи, сиротские и пенсионные кассы, поскольку участие в страховании предусмотрено законом или договорами; 4) взысканные с плательщика за предшествовавший год прямые налоги и другие сборы, за исключением лично-подоходного налога; 5) проценты по частным долгам и долгам предприятия, а также другие уменьшающие доход обязательства, покоящиеся на особых юридических основаниях, но только в том случае, когда правильно указаны имя и местожительство кредитора; 6) наконец, при доходе до 3.600 крон вычитаются из облагаемого дохода суммы ежегод-

ных погашений по долгам под залог земель и домов, если суммы, эти не превышают 1% первоначальной суммы долга и в абсолютных цифрах не достигают 1 тысячи крон.

Первоначально existenzminimum был установлен в 1.200 крон, а новелла 1914 года повысила его до 1.600 крон. При доходах до 2.400 крон—для каждого ребенка сверх одного, а при доходах до 4.800 крон—для каждого ребенка сверх двух допускается понижение облагаемого дохода на 1 ступень. Как и в Пруссии, австрийский закон о подоходном налоге допускает при наличии особых обстоятельств, существенно понижающих платежеспособность плательщика (напр., болезнь, помощь родителям, воспитание детей, военная служба), если при этом доход в общем не выше 12 тысяч, понижение его на несколько разрядов при обложении, но не более, как на три.

Новелла 1914 года [1]) ввела особые добавки налога для менее обремененных хозяйств. Так, одинокие с доходом выше 2.400 крон уплачивают налог, увеличенный по сравнению с нормальным на 15%, а хозяйства, состоящие из двух лиц с аналогичным доходом, уплачивают налог с 10% надбавкой. Все доходы разбиваются на 60 разрядов. Обложение—прогрессивное. Ставки налога, как они существовали накануне мировой войны, двигались следующим образом, если перевести абсолютные цифры, в каковых налог был установлен для каждого разряда, в проценты:

1.600	крон	— 0,82%	15.000	крон	— 3,03%
2.000	„	— 0,97%	24.000	„	— 3,54%
2.200	„	— 1,06%	38.000	„	4,00%
3.600	„	— 1,49%	68.000	„	— 4,50%
6.000	„	— 2,02%	96.000	„	— 4,94%
10.000	„	— 2,60%	200.000	„	— 5,87%

Поднимаясь таким образом, ставка налога может достигнуть 6,7%. Выше этого она уже не поднимается. Далее налог становится, следовательно, пропорциональным. Подача заявлений о своем доходе обязательна только для плательщиков с доходом свыше 2.000 крон.

3. Италия.

Подоходный налог был введен в Италии в 1864 г. под именем налога на доходы от движимых ценностей (Jmposta sui redditi della richezza mobile). По своему характеру он в значительной степени напоминал один из совершеннейших налогов подобного рода—английский. По крайней мере, он, подобно английскому, делится на ряд отдельных налогов по источникам, допускает непосредственные вычеты налога, т. е. взимание у источника, про-

[1]) K. T. v. Eheberg—op. cit S. 301.

водит дегрессию в форме скидок и проч. При всем том, несовершенства и особенности его организации столь велики, что он лишь с известной натяжкой может быть назван налогом подоходным в общепринятом смысле. Прежде всего, итальянский imposta sui redditi есть налог только на доходы от движимостей. Доходы от недвижимостей—земли и домов—этим налогом не облагаются. Затем, распадаясь на ряд самостоятельных налогов, он в то же время не избавляет ни податную инспекцию от необходимости подсчета всей совокупности дохода плательщика, ни самого плательщика от обязательной подачи декларации.

Обложение производится по довольно сложной системе, в общем все же напоминающей английскую. Все доходы делятся на пять классов или шедул. Принципиальная, так сказать, ставка налога равна 20%, но фактически она, благодаря тому, что принимается к обложению лишь часть дохода, варьирует в зависимости от характера дохода.

В первую шедулу входят доходы от капитала и так называемые непрерывные доходы—от государственных и земских займов, земельных рент, аннюитетов, проценты по облигациям таких обществ, которые субсидируются государством или доходы которых гарантированы государством. Доходы, относящиеся к первой шедуле, облагаются полностью и для них налог составляет 20%.

Вторая шедула охватывает доходы, проистекающие от иного рода капиталов и фондов, т. е. не отнесенных законом к шедуле первой. Доходы второй шедулы облагаются только в размере $^{30}/_{40}$ действительного дохода и уплачивают, таким образом, лишь 15% налога.

В третью шедулу входят смешанные доходы временного характера или доходы, проистекающие от сотрудничества капитала и труда. В действительности это ничто иное как доходы от промышленности и торговли. В качестве облагаемого дохода по этой шедуле принимается $^{20}/_{40}$ действительного дохода и налог составляет фактически 10% полного дохода.

Четвертая шедула обнимает временные доходы, проистекающие исключительно от личного труда. Таковы—заработная плата, профессиональные заработки. В этой шедуле облагаемый доход берется в размере $^{18}/_{40}$ действительного, и налог составляет, следовательно, 9%.

Наконец, пятая шедула охватывает доходы от заработной платы, жалованья и пенсий, выплачиваемых казной, а также содержание лиц, состоящих на общественной службе. Облагаемый доход равен $^{15}/_{40}$ действительного, а налог, тем самым, $7^1/_2$%.

Подразделение на шедулы и принятие, в зависимости от принадлежности дохода к той или иной из них, различных частей действительного дохода к обложению приводит на практике к различению податной способности доходов фондированных и нефондированных и облегчению положения последних по сравнению с первыми.

Доходы до 400 лир вовсе свободны от обложения, а для доходов до 800 лир закон устанавливает, в зависимости от обстоятельств, ряд облегчений.

Картина взаимоотношений между итальянским фиском и плательщиком во многом напоминает картину австрийских взаимоотношений. Высокие ставки подоходного налога толкают плательщиков к сокрытию своего истинного дохода. И здесь, подобно тому, как мы видели в австрийском подоходном обложении, податной чиновник делает вид, что верит заявлению плательщика, а плательщик не видит ничего неожиданного в том, что об'явленный им доход при исчислении налога удваивается и даже утраивается податным чиновником, если последний находит, что плательщик в данном случае был черезчур осторожен в исчислении своего дохода.

Податной чиновник снабжен в Италии широкими полномочиями. Для определения дохода он может, в тех редких случаях, когда он находит нужным это сделать, воспользоваться следующими средствами: потребовать из правительственных учреждений любые выдержки из необходимых документов; вызвать к себе всякого плательщика для дачи об'яснений; получить доступ в любое коммерческое и промышленное предприятие; вызвать к себе в бюро то или иное лицо, способное, по его мнению, доставить нужные сведения; просмотреть книги и реестры командитного товарищества; произвести осмотр движимых ценностей; проконтролировать действительную уплату частным лицом аренды.

Но и в распоряжении плательщика, недовольного произведенной расценкой и ставкой взимаемого с него налога, имеется, принимая во внимание органы фискальные и судебные, возможность обратиться с жалобой не менее как к пяти последовательным инстанциям.

Продуктивность итальянского подоходного налога, сравнительно с таковою в Пруссии или Англии, очень невелика, хотя ставки его в четыре, а то и в пять раз в довоенное время были выше прусских или английских. Дело в том, что, по мнению итальянских же исследователей, большая половина доходов от движимых капиталов, т. е. именно тех, которые подлежат подоходному обложению, от обложения ускользает. Накануне мировой войны итальянский подоходный налог приносил фиску около трехсот миллионов лир.

4. Имперский подоходный налог Германии.

Под влиянием острых финансовых затруднений, незадолго до мировой войны в Германии усиленно заговорили о неизбежности введения в систему имперских налогов, первоначально совершенно не имевших в своей среде налогов прямых, подоходного налога. Осуществить это можно было трояким путем: можно было просто

установить прибавки к уже существующему подоходному налогу в отдельных государствах, входивших в состав Германской империи, с тем, чтобы эти прибавки шли в доходный бюджет империи; можно было, наоборот, уничтожив существующий в отдельных государствах подоходный налог, ввести один имперский, а союзным государствам предоставить право вводить к основным ставкам прибавки, в виде компенсации за лишение их собственного подоходного налога.

Первый путь, т. е. взимание прибавок к уже существующему подоходному налогу, представлял собою неудобства по той причине, что организация налога в различных союзных государствах неодинакова, и это обстоятельство затруднило бы до бесконечности применение системы прибавок. Но и второй способ неприемлем, так как лишение союзных государств возможности распоряжаться самостоятельно одним из важнейших в настоящее время источников государственных доходов низвело бы их в бюджетном отношении на степень провинциальных и общинных союзов.

Оставалось ввести самостоятельный имперский подоходный налог, с отдельным тарифом, отдельной раскладкой и пр. (третий путь). Однако, параллельное существование имперского подоходного налога и таковых же налогов в союзных государствах, из которых состоит сама империя, представляло собою опасность, при конкурирующем вмешательстве в одну и ту же область власти общеимперской и отдельного государства, возникновения тяжелых пререканий и трений.

Между тем, система вооруженного мира и уже носившаяся в воздухе близость европейской войны требовали изыскания новых источников государственных доходов. Для „защиты империи“ правительство единовременно ассигновало 898 милл. мар. с тем, чтобы они были распределены на 1913, 14 и 15 г.г., помимо обычных текущих почти 400 миллионов марок ежегодного расхода для той же цели. Не надо забывать еще, что имперский долг к тому времени далеко перевалил за 4 миллиарда марок и что, следовательно, на кредит нельзя было питать преувеличенных надежд. Серьезным источником при сложившихся обстоятельствах мог быть только подоходный налог.

Законом 3 июля 1913 года подоходный налог и был введен в союзный бюджет Германской империи, и притом—как налог самостоятельный, при параллельном существовании такого же налога в союзных государствах. По характеру своему имперский подоходный налог прогрессивен. Обложению по первоначальному закону подлежат доходы сверх 5 тыс. марок. Из более крупных доходов указанный необлагаемый минимум вычитается и только сверх этого сумма облагается, если, впрочем, она не менее 1 тысячи марок. Прогрессия начиналась с 1% для доходов от 5 до 10 тысяч марок и достигала 8% для доходов свыше 500 тысяч марок. Для небольших доходов закон допускает в некоторых слу-

чаях, напр., многодетность плательщика, скидки в размере от 5 до 10% на каждого ребенка.

Одновременно был введен и дополнительный поимущественный налог, которому подлежали имущества ценностью свыше 10 тысяч марок, а в некоторых случаях, когда доход плательщика колеблется между 2 и 4 тысячами марок или менее 2 тысяч марок, поимущественный налог взимался только с имущества ценностью не менее 30 и даже 50 тысяч марок. Имперский подоходный налог касается лишь лиц физических, поимущественному же налогу в лице акционерных компаний привлекаются и лица юридические. Первоначальные, довоенные, ставки имущественного налога колебались между 0,15% для имуществ, ценностью до 50 тысяч марок, и 1,5% для имуществ, ценностью свыше 5 милл. марок. Оба налога, подоходный и поимущественный, находятся в тесной зависимости между собою. Между прочим, доходы, проистекающие от имущества, обложенного имущественным налогом, подоходному налогу, в принципе, не подлежат. Поэтому из общей суммы дохода плательщика прежде всего исключается сумма, равная 5% стоимости имущества, подлежащего поимущественному обложению, что является, хотя и в грубой форме, компенсацией за двойное обложение. Подача декларации, содержащей указание высоты дохода и стоимости имущества плательщика, обязательна.

Еще раньше, а именно в 1911 году, в целях обложения собственности, был введен в Германской империи прогрессивный налог с прироста ценности имуществ.

По плану этот налог, в несколько измененном виде, должен был с 1917 года заменить налоги подоходный и поимущественный, которые введены были лишь на короткий срок. Данный налог взимался только с прироста ценности всякого рода движимого и недвижимого имущества, вне зависимости, от чего этот прирост произошел—от сбережения, спекуляции, наследования или изменения местной кон'юнктуры, как то бывает часто—в особенности с недвижимостями. Важно только, чтобы этот прирост не представлял собою обычной, т. е. нормальной и заслуженной прибыли. Налог с прироста ценности первоначально колебался между 0,75% для суммы прироста в 10—15 тысяч марок и 1,5% для суммы прироста свыше миллиона марок. Оклады этого налога, однако, повышаются на 0,1% прироста, если вопрос идет о приросте имущества, общая стоимость которого колеблется между 100 и 200 тысяч марок. Указанное повышение оклада, прогрессируя, может дойти до 1% (добавочного), когда прирост принадлежит имуществу, ценностью свыше 10 миллионов марок.

Первый раз стоимость имущества определяется, путем подачи плательщиками деклараций, на 1 января 1914 года. Прирост же впервые учитывается к 31 декабря 1916 г. и в дальнейшем к концу каждого трехлетия. Если прирост ценности имущества не превышает 10 тысяч марок или если стоимость всего имущества

плательщика не превышает 20 тысяч марок, то налог не взимается. Для имуществ, стоимостью менее 100 тыс. марок, допускается на каждого ребенка сверх двух скидка в размере 5% причитающегося оклада.

Мировая война кончилась только в 1918 г., но с ее окончанием Германская империя, как, впрочем, и остальная Европа, вступила в полосу наиболее острых финансово-экономических затруднений. Подоходный налог в 1917 г., как то предполагалось первоначально, не был отменен. Наоборот, он занял в доходном бюджете империи с течением времени самое видное место. Так, например, поступления от подоходного налога в 1920 году достигли 9.592.767.000 марок, что составляет 20,81% всех налоговых поступлений империи в указанном году. Близко по высоте поступлений к подоходному стоит лишь один налог, так назыв. „жертва по случаю нахождения империи в нужде" (Reichsnotopfer), поступления от которого достигли в том же году 9.336.418.000 марок, что составляет 20,25% всех налоговых поступлений. Затем следуют: налог на уголь—4.670.427.000 марок или 10,13% всех налоговых поступлений и налог на оборот (Umsatzsteuer)—4.203.787.000 марок или 9,12% всех налоговых поступлений. На голову населения эти четыре наиболее крупных налога в указанном году дают: подоходный налог—157,52 марки, Reichsnotopfer—153,31 марки, налог на уголь—76,69 марок и налог на оборот—69,02 марки [1]).

За годы войны и последующие имперский закон о подоходном налоге подвергся неоднократным изменениям. Последнее, известное нам изменение, внесено законом 20 июля 1922 г. Налоговые ставки установлены при этом следующие:

Первые неполные или полные:

	100	тысяч	дохода	платят	10 %	налога;
Следующие	50	„	„	„	15	„ „
„	50	„	„	„	20	„ „
„	50	„	„	„	25	„ „
„	150	„	„	„	30	„ „
„	200	„	„	„	35	„ „
„	200	„	„	„	40	„ „
„	200	„	„	„	45	„ „
„	1.000	„	„	„	50	„ „
„	1.000	„	„	„	50	„ „

Дальнейший доход сверх вышеуказанных разрядов, т. е. сверх трех миллионов марок, облагается 60% налога.

Из суммы исчисленного налога допускаются вычеты:

а) по 480 марок для самого плательщика и его жены, если она не платит самостоятельно того же налога и если их облагаемый доход в совокупности не превышает 100 тысяч марок;

---

[1]) C. v. Tyszka—Die steuerliche Belastung in Deutschland nach und vor dem Kriege; Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, Oktober 1921, S. 348.

в) по 960 марок для каждого малолетнего ребенка, в том случае, если облагаемый доход не превышает 300 тысяч марок. Льгота эта допускается и для тех детей, которые уже имеют трудовой доход, но не достигли 17-летнего возраста;

с) оклад налога понижается на 2 тысячи мар. для плательщика, достигшего 60-летнего возраста или лишенного трудоспособности, если при этом облагаемый доход его—не выше 50 тыс. мар. и проистекает, главным образом, от дохода с денежного капитала и некоторых других аналогичных ценностей.

Помимо того, всевозможные особые неблагоприятные обстоятельства (болезнь, ранение, обремененность долгами и пр.), при облагаемом доходе не свыше 200 тысяч марок, влекут за собой понижение или полное сложение причитающейся суммы налога.

Далее, если доход не превышает 100 тысяч марок и состоит из жалованья или заработной платы настолько, что прочие доходы не превышают 1.200 марок, то такой доход вовсе не облагается. Но если прочие доходы, помимо заработной платы, превышают 1.200 мар., то налог взимается, но только с той части дохода, которая проистекает не от личного труда.

Согласно упомянутому выше новому закону к облагаемому доходу не причисляются:

а) единовременные получения в виде наследства, подпадающие под действие закона о налоге с наследств, или приданого;

в) денежные получения в виде премий по страхованию жизни, от несчастных случаев и проч.

с) пенсии, ренты, пособия, компенсации за потерю трудоспособности вследствие болезни, ранения и проч. [1]).

Изменен был в том же году (закон 8 апреля) и имперский закон о налоге с прироста ценности имущества. В настоящее время с первых полных или неполных 200 тысяч марок увеличения ценности имущества взимается 1⁰/₀ налога, со следующих 200 тысяч—2⁰/₀, еще 300 тысяч—3⁰/₀, следующих 300 тысяч—4⁰/₀. Так облагается первый миллион мар. прироста, второй миллион уплачивает 5⁰/₀, третий миллион мар.—6⁰/₀, четвертый—7 проц., пятый—8 проц., шестой—9 проц. Дальнейший, сверх шести миллионов марок, прирост ценности облагается 10 процентами.

Прирост ценности, не превышающий 100 тысяч марок или принадлежащий имуществу, ценностью не свыше 200 тысяч марок, вовсе не облагается налогом.

5. Франция.

Одним из наиболее странных явлений фискальной истории новейшего времени было необычайное упорство, с каким Франция держалась своей системы прямых налогов. Система эта сло-

---

[1]) Finanz-Archiv, 1922, 1-ter Band.

жилась еще в эпоху великой французской революции, т. е. в последнее десятилетие XVIII века и уже к концу XIX столетия явно устарела. Внешние признаки, на которых покоились все существовавшие до последнего времени прямые реальные налоги Франции, давно перестали соответствовать современным условиям экономической жизни. Неравномерность распределения налоговой тягости, достигла, вследствие этого, в особенности в некоторых налогах, как поземельный и личный квартирный, прямо-таки невероятных размеров.

Прекрасно понимая это и не желая еще более усилить эту неравномерность, французское правительство в течение десятилетий избегало повышать прямые налоги, что заставляло его в усиленной степени прибегать к налогам на потребление. В результате получилось очень сильное отставание поступлений от прямых реальных налогов по сравнению с таковыми от косвенного обложения и с ростом государственных расходов. Действительно—„французское прямое обложение, доставившее в 1815 г. 425 милл. фр., увеличилось по бюджету на 1914 г. до 810 милл. фр., т. е. на 90 проц.; между тем, государственные расходы за то же время возросли с 800 милл. фр. до 5.373 милл. фр., т. е. почти в семь раз, а косвенное обложение и пошлины с 156 милл. до 3.338 милл. фр., т. е. почти в 22 раза“ [1]). Это делало французскую систему прямого обложения мало эластичной и мало пригодной с точки зрения современных требований, пред'являемых к правильной организации государственных финансов, и вызывало как резкую критику со стороны прогрессивной части общественных деятелей, так и настойчивое стремление к проведению реформы в этой области. „Франция, признававшаяся часто страной реформ, говорит председатель финансовой комиссии французской палаты депутатов Пеллетан на одном из заседаний последней в 1907 г., является единственным государством в мире, не изменившим в течение более столетия основ прямого обложения; она остается вне всякого прогресса, который развился с тех пор в монархиях и республиках на всей поверхности земного шара“ [2]).

Стремление изменить существовавшую налоговую систему началось во Франции довольно рано, еще в эпоху революционного движения 1848 г., а об его интенсивности можно судить по тому, что, с тех пор и до момента введения в 1914 г. подоходного налога, Франция знает 28 правительственных и 76 частных проектов реформирования прямого реального обложения на основе полной или частичной замены его налогом подоходным, проектов, не получивших осуществления.

Между тем, наибольшими трудностями должно было сопровождаться, как это и было на самом деле, введение подоходного об-

---

[1]) Н. П. Покровский op. cit., стр. 99.
[2]) А. М. Смирнов—Подоходный налог во Франции, Петербург 1912, стр. 41.

ложения именно в этой стране. Об'ясняется это особенностями классовой группировки во Франции. Она состоит из многочисленного класса мелких собственников, мелких рантье и относительно небольшой, но чрезвычайно активной группы представителей торгово-промышленного капитала. Существенной особенностью является отсутствие там влиятельного класса крупных землевладельцев, подобного тому, какой мы видим в Пруссии. По данным Neymarck'a, из $22^1/_2$ миллиардов национального дохода Франции в 1907 г. 12.342 миллиона, т. е. более половины приходится на долю 9.509.800 лиц с доходом ниже 2.500 фр. каждый. Если же к ним прибавить лиц со средним доходом от 2.500 до 5.000 франков, то окажется, что группа лиц со средним и мелким доходом составляет 91% всего числа самостоятельных хозяев Франции и владеет 70% национального дохода. Число же лиц с крупным доходом, превышающим 100 тысяч франков, равно всего 3.400 человек, общий доход которых исчисляется в 572 миллиона франков, что составляет всего 2,5% национального дохода [1]).

Как было выяснено выше (глава II), подоходный налог выгоден прежде всего рабочему классу, так как мелкие доходы последних не превышают обычно устанавливаемого при этом необлагаемого минимума. В то же время средства, доставляемые фиску подоходным налогом, дают последнему возможность, не прибегая к повышению косвенного обложения, проводить те или иные, выдвигаемые в процессе развития государственной жизни, социальные мероприятия. Выгоден подоходный налог и крупным землевладельцам, так как он дает им возможность заставить фиск считаться с их ипотечной задолженностью, к чему обычный поземельный налог возможности не представляет. Вся тяжесть подоходного обложения должна пасть на торгово-промышленный капитал, в особенности, на крупный. Отсюда понятно то неутомимое сопротивление, какое французская буржуазия в течение более полустолетия оказывала всем попыткам ввести подоходный налог. Торгово-промышленная и финансовая буржуазия предпочитает оставаться при прежней патентной системе обложения (по внешним признакам), так как система эта никогда не в состоянии учесть всей картины деятельности предприятия и обычно далека от обложения этого предприятия даже пропорционально его доходности, не говоря уже об обложении прогрессивном, выдвигаемом всегда общеподоходным обложением.

Лишенный обычной в других странах поддержки со стороны крупного землевладения, рабочий класс буржуазной Франции оказался недостаточно влиятельным, чтобы провести столь радикальную меру, как подоходный налог. Тем не менее, агитация в пользу этой меры велась беспрестанно. Вопрос поднимался во всех избирательных кампаниях, в особенности при выборах в па-

---

[1]) См. Ф. А. Меньков—Подоходный налог во Франции, „Новый Экономист“ за 1914 г. № 49.

лату депутатов. „Подоходный налог,—говорит А. М. Смирнов [1]),— является одним из важнейших лозунгов на выборах в 1896 г., в 1901 г. и в 1906 г. Все большее количество депутатов обещает своим избирателям позаботиться о скорейшем введении во Франции подоходного налога. Так, напр., на выборах в палату депутатов легислатуры 1906—1910 года 263 депутата высказались за введение общеподоходного налога по типу impôt sur le revenu, 150 за реформу прямых налогов и 166 не высказались по этому вопросу.

Среди упомянутых многочисленных французских проектов подоходного налога особенно заслуживает внимания проект, принадлежащий бывшему министру финансов Кайо (Caillaux). В своем проекте Кайо постарался с одной стороны учесть все особенности экономического и социального строя Франции, а с другой— создать такой тип подоходного налога, который об'единял бы в себе преимущества как английской, так и прусской системы. Для начала Кайо обратил внимание не столько на могущие произойти фискальные результаты нового закона, сколько на принципиальную сторону вопроса,—реформу устаревшей системы прямого реального обложения. Поступления должны были дать сравнительно очень скромную сумму в 150 милл. фр. Только таким образом можно было рассчитывать на известный успех. Все прямые реальные налоги—с недвижимости застроенной и незастроенной, патентный, налог с окон и дверей, лично-квартирный—по проекту Кайо должны быть отменены. Вводимая взамен того система подоходного обложения состоит из двух частей: impôt sur les revenus, т. е. группы отдельных подоходных налогов на самостоятельные источники дохода данного плательщика, и impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu, т. е. подоходного налога в тесном смысле, взимаемого со всей совокупности дохода плательщика и играющего роль дополнительного или уравнительного налога.

Преимущества подобной системы заключаются в том, что самостоятельное обложение дохода по отдельным источникам, как это практикуется в английском подоходном налоге, позволяет лучше учесть особенности этих источников, провести между ними соответствующие различия в высоте обложения и, кроме того, захватить поступления у самого источника, что также, как показывает опыт, не безразлично в фискальном отношении. В то же время принцип подоходности обложения, со всей присущей ему эластичностью, сохраняется в неприкосновенности. Для исправления же неизбежной неравномерности обложения, проистекающей от неодинаковой платежеспособности крупных и мелких доходов, вводится, по типу прусской системы, общеподоходный налог, касающийся только более или менее крупных доходов.

[1]) Op. cit. 41.

С целью самостоятельного обложения отдельных источников, все виды дохода в проекте Кайо были распределены по семи следующим категориям [1]):

a) доходы от застроенной собственности, т. е. подомовый налог;

b) доходы от незастроенной собственности, т. е. тот же поземельный налог, но с тем существенным изменением, что из раскладочного он должен быть превращен в квотативный, и об'ектом обложения, вместо среднего кадастрального дохода, становится чистый доход земли, приравниваемый к средней наемной стоимости за вычетом 1/5 на издержки. Принимая во внимание медленность возрастания или уменьшения дохода от земли, Кайо в своем проекте предлагал производить пересмотр оценок один раз в 10 лет;

c) доходы от денежных капиталов всякого рода;

d) доходы от торговли и промышленности; об'ектом обложения является чистый доход, получаемый путем вычета из валового дохода издержек производства;

e) доходы от сельско-хозяйственного промысла. В этой категории предположено было обложить, в размере 4/5 земельной ренты, как арендаторов, так и собственников земли, самостоятельно ведущих хозяйство;

f) доходы, источником которых является личный труд, как-то заработная плата, жалованье, пенсии, рента и пр.;

g) доходы от либеральных профессий, а также те трудовые доходы, которые не подходят под определение предыдущей рубрики.

Как указано выше, подобный способ распределения доходов по разрядам дает возможность варьировать ставки налога сообразно с характером и происхождением дохода. Достигается полная возможность провести различие в обложении доходов фондированных и нефондированных. В своем проекте Кайо и проводит такое различие, устанавливая ставку налога для трудовых доходов в 3%, для доходов от капитала—в 4% и для смешанных доходов, проистекающих частью от труда, частью от капитала—в 3 1/2%.

Общеподоходный налог, представляющий собою вторую половину системы Кайо, облагает не отдельный вид дохода, а всю совокупность таковых, если она при этом превышает необлагаемый минимум, проектировавшийся в размере 5.000 франков. Для таких доходов ставки были установлены прогрессивные: 10 франков для доходов от 5 до 5 1/2 тысяч фр., т. е. около 0,2%, 3.550 фр. для доходов от 90 до 100 тысяч фр., т. е. около 4—3 1/2% и полных 4% для доходов свыше 100 тысяч франков. Общеподоходный налог, по мысли Кайо, должен был, постепенно понижая значение косвенного обложения, перенести

---

[1]) Ф. А. Меньков—op. cit 7 и сл.

тяжесть налогов с плеч малоимущих классов на плечи классов зажиточных.

Внесенный в палату депутатов в 1907 г. проект Кайо после двухлетнего обсуждения был ею, большинством 388 голосов против 129, 9 марта 1909 г. принят. Это было единственным и неслыханным до того времени успехом. Тем более, что палата депутатов не только сохранила в неприкосновенности общие принципы проекта (во многих частях подвергнувшегося изменениям), но еще подчеркнула его основную тенденцию, клонящуюся, как сказано, к облегчению от тягостей прямого, а в конечном счете и косвенного, обложения доходов мелких и средних и к перенесению центра тяжести на крупные доходы торгово-промышленной и финансовой буржуазии. Вполне понятно, что упомянутые круги повели против проекта, переданного затем в сенат, ожесточенную пропаганду. Появились многолюдные и влиятельные с'езды, резолюции, отзывы и целые книги во много сотен страниц, критикующие законопроект с точки зрения интересов французской буржуазии. Образована была даже специальная „Лига против подоходного налога и фискальной инквизиции", целью которой была защита интересов все тех же кругов, взбудораженных успехом проекта Кайо. И не безрезультатно: консервативным сенатом все эти вопли были услышаны. По крайней мере, пролежав несколько лет в сенате, проект Кайо не получил силы закона. Подоходному налогу и на этот раз не суждено было появиться на свет под небом прекрасной Франции.

Лишь 4 года спустя после принятия проекта Кайо палатой депутатов, когда, вследствие оккупации Марокко, удлинения срока военной службы до 3 лет и необходимости усиления вооружений, так как война с Германией уже носилась в воздухе, Франции угрожал миллиардный дефицит, прошла (закон 29 марта 1914 года) часть проекта Кайо. Закон 29 марта реформирует лишь налоги поземельный, подомовый и налог с движимых ценностей. При этом, как и проектировал Кайо, поземельный налог превратился из раскладочного в квотативный и об'ектом обложения, вместо прежнего среднего дохода, становится чистый доход земли, принятый равным средней наемной стоимости за вычетом $^1/_5$ на издержки. Только пересмотр оценок вместо одного раза в 10 лет, как у Кайо, установлен один раз в 20 лет. Для мелких доходов оставлена, бывшая и прежде, система скидок. Оклад налога установлен в 4%.

Порядок обложения подомовым налогом остается почти тот же, что и раньше, установленный еще законом 1890 г. Только налоговая ставка повышена была с 3,2% до 4%.

Что касается налога с движимых ценностей, то существенным здесь является повышение гербовых сборов и налог на переход ценностей. Вновь обложены доходы от иностранных государственных займов и доходы от займов французских колоний. Зато попрежнему остались необложенными доходы от

французской государственной ренты, от ипотечных и частных займов, от всякого рода вкладов и сумм, служащих для целей залога.

Таким образом, вопреки проекту Кайо, по закону 29 марта реформа вовсе не коснулась патентного налога, лично-квартирного и налога на окна и двери, из которых два последние Кайо предполагал вовсе отменить.

18 июля того же года, т. е. буквально накануне мировой войны, прошла, более или менее полно, вторая часть проекта Кайо—общеподоходный налог. Общеподоходному налогу подлежит совокупность всех получений плательщика за предшествующий окладному год от недвижимости, капиталов, профессионального заработка, заработной платы, пенсий и вообще всех, приносящих доход, занятий. Из облагаемого дохода вычитаются убытки, понесенные от занятия сельским хозяйством, торговлей или промышленностью, проценты по долгам, а также все обязательные ежегодные взносы и налоги.

Необлагаемый минимум установлен в 5.000 франков. Что же касается доходов, подлежащих обложению, то группа доходов от 5 до 10 тысяч фр. уплачивает налог только с $^1/_5$ части всего дохода, группа доходов от 10 до 15 тысяч фр. только с $^2/_5$, от 15 до 20 тысяч фр. с $^3/_5$, от 20 до 25 тысяч фр. с $^4/_5$ и только доходы свыше 25 тысяч фр. облагаются полностью. Таким образом, при основной налоговой ставке в $2^0/_0$, действительное обложение, вследствие указанного порядка обложения только части дохода, колеблется между $^2/_5{}^0/_0$ и $2^0/_0$.

Обычные льготы по семейному положению плательщика в законе 18 июля имеют следующий вид: за первое лицо, находящееся на попечении плательщика, из облагаемого дохода делается скидка в $5^0/_0$, за каждое следующее по $10^0/_0$ [1]), с тем, однако, чтобы в общем льготный вычет не превышал $50^0/_0$ подлежащего обложению дохода. Особые льготы установлены для женатых плательщиков. Для них необлагаемый минимум равен 7 тысяч фр., а при наличии на иждивении плательщика лиц нетрудоспособных, в восходящих или нисходящих (до 21 года) степенях родства, на каждого из них—до пяти—необлагаемый минимум повышается еще на 1 тысячу фр., а на каждое такое лицо сверх пяти по 1.500 фр.

Определение дохода в французском подоходном налоге может быть произведено путем декларации, но подача последней необязательна. Для неподавших декларации плательщиков облагаемый доход определяется административной оценкой. Закон, однако, поощряет подачу, так как только при декларации возможны вычеты долгов и льготы по семейному поло-

[1]) По закону 1916 г. скидки из облагаемого минимума при трех лицах, находящихся на содержании плательщика, допускаются в 20% и по 10% на четвертого и пятого, пока общая сумма вычета не составит 50% всего облагаемого дохода.

жению. Налоговая администрация в своих оценках не обязана принимать этого в расчет. Далее, если плательщик подает декларацию в срок, то он может указать свой доход в общей сумме, не указывая отдельных источников. Если же декларация подается с опозданием (не более двух месяцев), то плательщик обязан перечислить отдельные источники своего дохода. При несогласии налоговой администрации с об'явленным доходом, она может приступить к поверке данных плательщика, но, вопреки обычной практике, во Франции податной инспектор не может требовать предоставления торговых или конторских книг, вообще документов, а должен руководствоваться лишь имеющимися у него на руках собственными, определенными, как гласит закон, сведениями, напр., сведениями о других налогах и пр. Если декларация не подана и доход определяется податной администрацией, то, за исключением тех случаев, когда в руках последней имеются упомянутые определенные данные, доход плательщика не может быть определен выше: для земли и домов—дохода, облагаемого поземельным и подомовым налогами, для сельско-хозяйственных прибылей—половины наемной стоимости земли и для промыслов—тридцатикратного оклада патентного налога.

В таком виде подоходный налог должен был дать Франции около 70 милл. фр., т. е. вдвое меньше того, что расчитывал по своему проекту получить Кайо. Принимая во внимание ту колоссальную затрату времени и энергии, какую произвела Франция для выработки своей системы подоходного обложения, полученные результаты отнюдь нельзя считать блестящими. Нельзя их считать таковыми даже и при сравнении с существующими в других странах образцами. Благодаря тому, что реформа была произведена в два приема, 29 марта и 18 июля, главным образом вследствие денежных затруднений, следовательно, наспех и без определенной системы, вместо цельной и строгой картины, какую представлял собою хотя бы проект Кайо, в французском прямом обложении получилась какая то смесь из старых и новых налогов с отдельных видов дохода, какая то до крайности случайная и незаконченная новая надстройка на старом и прогнившем здании. Система Кайо была страшно искалечена и затем уже принята. Многие части прежней организации прямых реальных налогов были лишь подорваны и остались висеть в воздухе.

Начатое дело докончила война. Один за другим были пересмотрены все прямые налоги, оставшиеся в живых от первого натиска. Прежний патентный налог, центр и опора всей системы, был 31 июля 1917 г. заменен промысловым налогом. Знаменитые французские „четыре старухи“ перестали существовать.

Общеподоходный налог также претерпел за годы войны существенные изменения. Потребность в деньгах заставила подчеркнуть его фискальный характер. С 2%, установленных в 1914 г., предел прогрессии был повышен до 10% в 1916 г. и

до $12^1/_2\%$ в 1917 г. Правда, в последнем случае $12^1/_2\%$ взимались только с доходов свыше 150 тысяч франков. Затем, прожиточный минимум был понижен с 5 тысяч до 3 тысяч франков. Продуктивность французского подоходного налога, принимая во внимание богатство и огромный национальный доход этого государства, в общем невелика. Препятствует этому широкая система скидок по семейному положению и низкое обложение средних доходов, чем французский законодатель постарался смягчить то враждебное отношение, какое подоходный налог всегда встречал в этой стране.

ГЛАВА VII.

Северо-Американские Соединенные Штаты.

---

1. Эпоха гражданской войны.

Длительный и бурный процесс представляет собой история развития подоходного обложения в Соединенных Штатах Сев.-Америки. Нечто подобное тому, что мы наблюдали во Франции и в Англии. Несмотря на ряд благоприятных условий—культурность населения, т. н. демократический образ правления, значительная концентрация движимого капитала—подоходный налог прививался здесь крайне медленно, если можно вообще быть уверенным, что он все же привился.

Между тем, в качестве одной из налоговых форм, подоходное обложение вовсе не чуждо фискальной истории Америки. Центром налоговой системы почти во всех американских штатах издавна является поимущественный налог. Но уже со второй половины XVII столетия в различных колониях и штатах будущей могущественной республики можно проследить стремление законодателя охватить при обложении не только имущественную массу плательщика, но и его действительную платежеспособность, проводя различие между лицами с неодинаковым заработком, жалованьем и прибылью, т. е. неодинаковым доходом. Указанная тенденция особенно ярко проявилась, напр., в Массачусетсе, где в течение XVIII ст. самый термин „поимущественный налог" (faculty tax) как в обиходном употреблении, так и в официальном языке законодательных актов постепенно был заменен термином „подоходный налог" (income tax). Тот же процесс можно наблюдать в Вермонте, Нью-Гемпшире, Южной Каролине, Мериленде, Делаваре и др. Само собой разумеется, что существовавшая там форма подоходного обложения в очень слабой степени соответствовала нашему представлению о подоходном налоге. Главными ее недостатками были: неравенство в обложении, произвольность в зависимости от усмотрения сборщика, сравнительно случайный характер, выливавшийся часто в форму простого дополнительного сбора с некоторых членов либеральных профес-

сий, отдельных более или менее случайно подвернувшихся коммерсантов, а то и просто чиновников, если они получали сравнительно высокие оклады.

В эпоху гражданской войны общепоимущественный налог (general property tax) в южных штатах республики носил также скорее характер подоходного налога. Поскольку, однако, общепоимущественный налог являлся, таким образом, проводником идеи подоходного обложения, постолько же его собственная, крайне устарелая и несовершенная организация долгое время служила препятствием ко введению действительного подоходного налога, внушив американцам отвращение ко всякому прямому налогу, в особенности личного характера.

Первое серьезное намерение ввести в Сев.-Америк. Соед. Штатах подоходный налог в качестве федерального налога относится к 1815 г., когда, вследствие войны 1812—14 г.г. с Англией, федеральное казначейство испытывало незнакомые ему обычно до того финансовые затруднения. Затруднения эти, однако, вскоре миновали, и проект не получил осуществления. В мирное время федеральное казначейство Соединенных Штатов не знало крупных расходов, и доходный бюджет республики, базировавшийся долгое время главным образом на поступлениях от таможенных сборов и косвенных налогов, легко удерживал равновесие с расходами, даже в периоды мелких конфликтов международного характера.

Положение резко изменилось с возникновением гражданской войны. Расходы Союза начали быстро возрастать и достигли к 1865 г. 1.295 милл. долл. против 67 милл. долл. в 1861 г., т. е. в начале войны. За то же время государственный долг возрос с 90,6 милл. долл. до 2.844,6 милл. долл. Началось усиленное печатание бумажных денег, на которые был об'явлен принудительный курс, что не помешало им, однако, достигнуть одного из неслыханных в период между французской революцией и мировой войной рекордов обесценения. Обращение к налогам было неизбежно, и уже в 1861 г. был возбужден вопрос о необходимости введения одного прямого и нескольких внутренних налогов на потребление. В качестве прямого должен был явиться налог поземельный, значительно повышенный против прежнего. Здесь то и проявилось крайнее недовольство поземельным налогом. Депутаты западных штатов указали на неравномерность поземельного налога, на несправедливость такой системы, при которой миллионер, поместивший свои деньги в процентные бумаги, совершенно свободен от податной тягости, а его сосед, владелец небольшой фермы, несет на себе весь налог. Указывали, что подобный порядок, если не разрушит земледелия, то во всяком случае падет тяжелым бременем на земледельческие штаты западной и юго-западной части республики. Вместе с тем, все более и более настойчиво начали раздаваться голоса за введение подоходного налога.

Серьезным препятствием этому служила, однако, специальная статья американской конституции, согласно которой конгресс мог из прямых налогов вводить и взимать только налог поземельный и налог на рабов. После долгих дебатов подоходный налог был принят, но, чтобы конституция не оказалась нарушенной, его ввели в качестве пошлины или сбора с доходов, а не в качестве самостоятельного прямого налога. Подоходной „пошлине“ (income duty) подлежали все лица, проживавшие в пределах Соединенных Штатов. Взималась она в размере 3% с доходов свыше 800 долларов, проистекающих от всякого рода имущества, профессии, торговли, занятия или какого бы то ни было иного источника. Американцы, проживающие за границей, уплачивают 5% налога со своих доходов; с доходов от движимых ценностей взималось только $1^1/_2$%. В 1862 г. были внесены некоторые изменения в первоначальный текст закона. Обязанность уплаты подоходной пошлины распространена была на все доходы свыше 600 долларов, а не 800. Для доходов свыше 10 тысяч долл. ставка повышалась до 5%. Плательщики должны были подать письменное заявление о своем доходе к известному сроку. В случаях неподачи, податной инспектор имел право оценить доход плательщика лично, по своему усмотрению. Точно также он мог переоценить доход, показанный, по его мнению, ниже действительного. Большое значение имела при этом присяга. Так, всякий плательщик, который под присягой заявит, что его доход не превышает 600 долларов, должен быть освобожден от обложения.

В 1864 году, когда нужда в средствах стала особенно острой, закон о подоходной пошлине был вновь пересмотрен. На этот раз подоходный налог был сделан прогрессивным. Доходы от 600 до 5 тысяч долларов должны были уплачивать 5%, доходы от 5 до 10 тысяч долл.—$7^1/_2$ процентов. Доходы свыше 10 тысяч уплачивают с излишка сверх 10 тысяч 10% налога. Доходы от процентов и дивидендов облагались 5%, т. е. налог для них оставался пропорциональным. Жалованье также облагалось 5%, но для этого вида дохода допускался вычет в размере необлагаемого минимума, т. е. 600 долл. В следующем году закон подвергся новым изменениям, при чем доходы от 600 до 5.000 долл. должны были уплачивать попрежнему 5%, доходы же свыше 5 тысяч уплачивают с излишка этой суммы 10%. Неподача декларации о размерах дохода по небрежности или по нежеланию влечет за собою штраф в размере 25% причитающейся суммы налога. Штраф этот повышается до 100% за подачу ложной декларации. За подачу ложных сведений мог быть, помимо того, наложен штраф до 1.000 долл. и, сверх того, могло быть применено заключение в тюрьме. В подтверждение своего заявления плательщик мог предъявить свои книги или счета и клятвенно заявить о размерах своего дохода, но клятва уже не имела такого доказательного значения, как в первоначальном законе. В таком виде закон должен был существовать до 1870 г., но уже в 1867 г. подоходный налог

из прогрессивного был, за минованием денежных затруднений, превращен вновь в пропорциональный. Налог взимался одинаково теперь в размере 5% со всех доходов, превышающих 1.000 долларов.

В 1870 году истекал срок действия закона о подоходной подати, и американскому конгрессу предстояло вновь заняться вопросом о судьбе этого налога. „Комиссия путей и средств“ высказалась за уничтожение целого ряда налогов, в том числе налога с наследств, с продажи имущества, налога на газ, но за оставление налога подоходного, находя, что он вполне оправдал, по крайней мере в фискальном отношении, возлагавшиеся на него надежды. Упомянутая комиссия полагала только, что прожиточный минимум необходимо повысить до 1.500 долл. Из числа противников подоходного налога, с подробной формулировкой мнения оппозиции палаты об этом налоге, выступил депутат Мак Карси. Он предложил внести подоходный налог в список таких налогов, которые подлежат отмене. „Этот налог,—говорит Мак Карси [1],— отражает на челе своем такой характер, какого мы не встретим ни у одного другого налога: доказательством служит тот факт, что на него смотрели только как на военный налог и что он был введен лишь на ограниченный срок в пять лет. Пять лет прошло, война кончилась; наше казначейство может вынести понижение поступлений и мы можем позволить себе предоставить налог своей смерти... Я утверждаю, не колеблясь,—продолжает оратор,—что этот налог вызывает больше недовольства, чем все прочие налоги. Страна содрогается от протеста при мысли о возможности его возобновления. Те, которые его платят, представляют собой исключение; тех, которые его не платят, насчитываются миллионы; вся моральная сила закона остается мертвой буквой. Честный человек подает правильную декларацию; бесчестный—прячет и скрывает все, что может, дабы избежать этого несчастного налога. Моральная сила у него отсутствует. Налог—неравный, он вовлекает в клятвопреступление и толкает на иные преступления, так как он находится в противоречии с правом каждого человека охранять тайну своих частных отношений и денежных дел. Его применение порождает всюду обман, мошенничество и ложь. Он прививает нации любопытство, зависть и предразсудки. Он делает из сборщика шпиона... Нация просит не возобновлять его, дать ему умереть естественной смертью, заставить его исчезнуть как исчезли все несчастия, порожденные гражданской войной“. Противники подоходного налога вообще обвиняли его в том, что он смешивает заработок с доходом, рассматривает всякий результат честного труда, физического или умственного, как доход, и обнаруживает склонность третировать граждан страны, как мошенников и негодяев, стремящихся уклониться от налога. Подоходный налог облагает, по их мнению, не доход, а добросовест-

---

[1]) Edwin R. A. Seligman, L'impôt sur le revenu, 537.

ность тех лиц, у которых предполагается наличие дохода, так как только добросовестные граждане обнаруживают свой доход.

Несмотря на столь мрачную оценку подоходного обложения, которая, принимая во внимание примитивность американской податной организации в рассматриваемую эпоху, должна быть признана в значительной степени заслуженной, подоходный налог нашел и горячих защитников в среде депутатов конгресса, оказавшихся в конечном итоге даже и в большинстве. Защитники налога, напр. Блер, указывали, что, с отменой налога, каждый доллар, который доставлял этот последний с доходов богатых, придется наложить на бедных плательщиков. Кроме того, Блер не видит разницы между подоходным налогом и любым другим налогом: все они являются в американских условиях налогами военными и, следовательно, все подлежат отмене. И в вопросе об обманах, имеющих место в подоходном налоге, оратор не видит повода к отмене именно этого налога, а не налога на табак или на виски, допускающих подобные же обманы. Другой депутат Тавнсенд (Townsend) указал, что весь этот вопль, направленный к отмене подоходного налога, исходит не из недр народной массы, а представляет собою явление чисто местное и искусственное. Источников его, по словам депутата, надо искать у держателей гигантских капиталов, монополистов железных дорог, маклеров и торговцев процентными бумагами, оптовиков-импортеров, в большинстве случаев иностранцев, людей с колоссальными состояниями и необычайно крупными доходами. Агитация предпринята газетами в их интересах и ограничивается указанными людьми и указанной сферой.

В результате упомянутых и других выступлений в защиту подоходного налога нижняя палата вотировала за сохранение налога без ограничения сроком действия. Ставка была определена в 3% при необлагаемом минимуме в 2.000 долл. Однако, в сенате налог встретил ожесточенное сопротивление. Сенат даже решил вопрос в отрицательном смысле, но, когда оказалось, что бюджетный дефицит гораздо значительнее, чем предполагали, и что, иных средств к получению необходимых сумм нет, подоходный налог был принят и сенатом. Текст закона все же подвергся при этом значительным изменениям. Налоговая ставка понижена была до 2½ процентов, подача декларации сделана была обязательной только для лиц с доходом свыше 2.000 долл., податным чиновникам запрещено было публиковать каким бы то ни было образом об'явленные плательщиками доходы. Далее, сумма дохода, об'явленная плательщиком, не могла быть без предупреждения плательщика податным инспектором повышена, как то было раньше, наконец, штраф за ошибочно или умышленно неправильно составленную декларацию не мог быть наложен без предоставления плательщику достаточного для явки срока.

Несмотря на указанные выше улучшения в организации и технике взимания налога, он по-прежнему оставался еле терпи-

мым элементом в американском доходном бюджете и, лишь только финансовое положение казначейства улучшилось, подоходный налог в 1872 году был отменен, просуществовав с такими трудностями и под постоянной угрозой бесславной смерти только одно десятилетие. За этот короткий для налога промежуток времени подоходный налог оказал американскому казначейству незаменимую услугу, выручая его из беды в самые трудные моменты.

Общая сумма поступлений за время с 1863 по 1873 г.г. (последний раз облагался доход за 1871 год, но налог поступал не только в 1872 г., но и в последующие годы по 1877 включительно) составила 376 милл. долл. По отдельным годам поступления распределялись следующим образом [1]):

Годы:	Поступления в тыс. долл.
1863	2.741,9
1864	20.294,7
1865	60.979,3
1866	73.434,7
1767	66.014,4
1868	41.455,6
1869	34.791,9
1870	37.775,9
1871	19.162,7
1872	14.436,9
1873	5.062,3

Интересно при этом распределение налога по группам дохода, приводимое Селигманом. Так, в 1864 г. из общей суммы поступлений в 20.294.731 долл. с группы доходов от 600 до 10.000 долл. получено 7.944.153 долл. налога, т. е. более трети всей суммы, с группы доходов свыше 10 тыс. долл.—6.855.160 долл., с жалованья государственных служащих и чиновников—1.705.124 долл., с доходов от банковских дивидентов—1.577.010 долл., с доходов от дивидендов железнодорожных компаний 927.393 долл. В 1866 г., давшем наибольшую сумму поступлений—73.434.709 долл., с группы доходов от 600 до 5.000 долл. получено 26.046.759 долл., с группы доходов свыше 5.000 долл. получено 34.501.122 долл. налога, затем идут доходы от банковских дивидендов, уплатившие в указанном году 4.193.070 долл. налога, жалованье чиновников и служащих в правительственных учреждениях дало 3.717.394 долл. налога, дивиденды железнодорожных компаний—2.205.852 долл., дивиденды страховых обществ дали 783.882 долл. В последнем, 1872 году, поступления от подоходного налога распределились следующим образом: доходы свыше 2.000 долл. дали 8.416.685 долл., банковские дивиденды—2.162.564 долл., дивиденды жел.-дор. компаний — 1.851.296, проценты жел.-дор. облигаций уплатили

[1]) Seligman—op. cit. 566 bis.

1.291.026 долл.; жалованье—294.564 долл. Остальные группы доходов дали, как и за все предшествующие годы, ничтожные суммы налога.

В общем, поступления от подоходного налога составляли четвертую часть всех государственных доходов Сев.-Американских Соед. Штатов за указанный период и, в некоторых случаях, вдвое превышали поступления от наиболее распространенной формы американского внутреннего обложения—общепоимущественного налога. Причину отмены налога надо искать поэтому прежде всего в той агитации против него со стороны владельцев гигантских капиталов, биржевиков, железнодорожных королей и крупных импортеров, о которой говорил Тавнсенд. Только острые финансовые затруднения республики могли сдержать напор этой особенно могущественной в американских условиях группы общества. Характеризуя значение подоходного налога для Сев.-Америк. Соед. Штатов, проф. Селигман говорит: „История подоходного налога доказывает, что он был соответственно более продуктивен, чем general property tax и что он достиг успеха в некоторых случаях там, где налог на движимую собственность явно потерпел неудачу. Федеральный подоходный налог породил обманы; но государственный налог на капитал вызвал их еще больше. Налог стал непопулярным и был отменен только потому, что он поражал членов капиталистического и коммерческого класса, которые до того времени ускользали от платежа налогов“ [1]). Но и помимо этого, несомненно, сыграло свою роль и общее недоверие американцев к подоходному обложению, вызванное разочарованием в другом подобном налоге—общепоимущественном. Как бы то ни было, этим закончился первый период существования подоходного налога в Соед. Штатах Сев. Америки.

2. Подоходный налог по закону 1894 г.

В течение двадцати двух лет со времени его отмены в заокеанской республике почти не вспоминали о подоходном налоге, если не считать того, что он, в виде прогрессивного к тому же, постоянно фигурировал в выборных программах социалистической партии и партии так назыв. популистов (группы об‘единенных фермеров). Страна в это время переживала период полного финансового благополучия. Крупнейшие статьи расхода, пожирающие значительную часть европейских бюджетов, расходы на содержание и вооружение армии и флота, у американской республики того времени отсутствовали. Доходный бюджет превышал расходный настолько, что за время с 1866 г. по 1879 г. образовалась свободная наличность в 593 милл. долл. и далее, за время с 1880 по 1890 г.г.—1.162 милл. долл. „В 1882 году,—указывает

---

[1]) Op. cit 559.

Н. Н. Покровский,—секретарь казначейства заметил в своем отчете, что трудность положения заключается в том, куда девать излишки доходов, как вернуть их населению. Косвенные налоги были очень незначительны и, напр., табачный акциз был понижен в 1883 г. наполовину“ [1]).

Все это благополучие покоилось, как известно, на высоких таможенных пошлинах, явно покровительственного характера, которых придерживались в то время Сев.-Америк. Соедин. Штаты. Вскоре однако эта система построения финансового благополучия страны обнаружила все свои отрицательные стороны. Началось с того, что за периодом высоких цен на хлеб и на прочие сельскохозяйственные продукты последовала продолжительная полоса низких цен. Так как это совпало с феерическим ростом капитала в промышленных и финансовых центрах страны, то первоначально движение, поднятое фермерами запада и плантаторами юга республики, было направлено к ограничению различных финансовых соглашений, имевших конечной целью монополизирование рынка и получение непомерно крупных прибылей. Движение это имело своим результатом закон, воспрещающий образование на американской территории трестов. Отношение к промышленникам—протекционистам было со стороны земледельческого запада сначала даже благожелательное: рассчитывали, что промышленность, развиваясь тем или иным путем, увеличит внутреннее потребление и поднимет цены на сельскохозяйственные продукты. Когда же фермеры убедились, что промышленники, заставляющие переплачивать на своих машинах и прочих фабрикатах, в конце концов питают финансовый капитал, который, в свою очередь, организует гигантские монополии, все их негодование обратилось против „золотых клопов“ Wall Street'a. Их огромные капиталы, собранные в течение одного лишь поколения, казалось, сами обличали ненормальность положения, при котором они были нажиты. Подоходный налог—вот мера, которая, хотя бы отчасти, могла примирить с ними общественную совесть.

Необходимо еще отметить, что этот же период депрессии в области американского сельского хозяйства, начавшийся в конце восьмидесятых годов прошлого столетия, с особой яркостью обнаружил всю несостоятельность общеимущественного обложения в указанной стране. Как указывает самый термин его, общеимущественный налог стремится к обложению плательщика сообразно состоятельности последнего, признаком которой является наличие того или иного имущества. С течением времени обнаружилась, однако, разница в положении владельцев недвижимого имущества, напр., земли, и владельцев денежного капитала. Последние, поместив свои деньги в акции, твердопроцентные бумаги и проч. формы движимого и неосязаемого капитала, легко ускользали от общеимущественного налога, сбрасывая тяжесть

[1]) Н. Н. Покровский op. cit. стр. 91.

покрытия коммунальных и государственных расходов на первых. В конце концов общепоимущественный налог превратился просто в поземельный, настолько незначительно было участие в обложении движимого имущества. „В штате Нью-Иорк,—говорит И. М. Кулишер,—движимое имущество доставляло, по вычислениям Или, всего 11 процентов всех поступлений поимущественного налога, в Калифорнии 15—18 проц., в Висконсине, по Снидеру, земля отдает ¼ своей ренты, прочее имущество—не более одной пятнадцатой части, в Чикаго,—как указывает Тауссиг,—земли оценены в $^1/_5$—$^1/_{10}$ своей ценности, но с них берется 10%, для прочего имущества обложение превращается в фарс,—что, по словам Селигмана, составляет общее для всех штатов явление. Доля капиталиста, промышленника и иных состоятельных лиц в поступлениях казны падает по мере того, как растет их доля в имуществе страны“ [1]).

Если положение было явно несправедливым и ненормальным в земледельческих штатах, то в промышленных территориях оно сделалось совершенно невыносимым, так как тяжесть покрытия падала здесь на сравнительно узкий круг плательщиков. „Когда я вспоминаю, каково обложение у нас в штатах,—говорил один известный американский деятель,—я готов стать анархистом и все взорвать на воздух“ [2]).

Видя, что внутренние налоги падают преимущественно на них, а таможенные пошлины покровительствуют тем же промышленникам и коммерсантам, которые и без того находятся в благоприятном положении, фермеры западных штатов и плантаторы юга, представляющие собою очень крупную группу среднего класса населения, выступили деятельными проводниками идеи необходимости пересмотра фискальной системы в сторону привлечения дохода, в качестве основы для раскладки налоговой тягости республики. Вот почему, по словам Селигмана, в течение ряда лет, предшествовавших его введению, мы встречаем прогрессивный подоходный налог не только в программе партии популистов и антимонополистов, но и в качестве единодушного лозунга фермеров на всех с‘ездах последних.

Ко всему этому присоединяются еще и финансовые затруднения. Таможенные пошлины изменили на этот раз. Доход от них упал с 230 милл. долл. в 1890 г. до 132 милл. долл. в 1894 г. Введение подоходного налога сделалось, таким образом, насущной необходимостью по всем указанным соображениям. Движение в пользу налога росло. В палату депутатов начали поступать один за другим проекты подоходного налога. В январе 1894 г. председатель одной из подкомиссий нижней палаты, Макмиллин, развивая мысль о справедливости подоходного обложения, говорит: „Я спрашиваю всякого здравомыслящего человека, неужели же

---

[1]) И. М. Кулишер—„Очерки финансовой науки“ Вып. II, стр. 197.
[2]) Ibid.

представляется менее справедливым удержать небольшую часть огромных доходов от уже накопленных богатств страны, чем вычесть соответствующую часть из народного потребления. Граждане Соединенных Штатов не имеют в виду просить всех доходов от уже накопленного богатства. Они не просят даже об обложении этого богатства в размере четверти его дохода. Но они настаивают на том, что не было бы ни неблагоразумным, ни несправедливым обложить эти богатства, хотя бы в слабой степени... Мы не пришли сюда, воодушевленные враждебностью к богатству... Это предложение не имеет целью наложить амбарго на богатство, но лишь заставить участвовать накопленные богатства страны в расходах правительства... Друзья мои, неужели мы пойдем просить эти доходы с предметов, которые служат питанию и одежде, и оставим нетронутыми огромные скопища богатств?.. И тем не менее, когда заходит речь о том, чтобы перебросить бремя с плеч тех, которые его не могут нести, на плечи тех, которые могут, распределить его между потреблением и богатством, облегчить тем самым бедного рабочего, единственным рессурсом которого является его труд и его пот, облагая при этом владельца крупного состояния, приобретенного им или полученного по наследству, мы слышим, как поднимается страшный крик. Я воспротивился бы всеми моими силами тому, чтобы правительство использовало свою власть для несправедливого обложения богатства, но в то же время я отнюдь не склонен видеть богатства ускользающими от всякого обложения их правительством“ [1]).

Когда билль Вильсона, как назывался на этот раз проект закона о подоходном налоге, появился в нижней палате, против него выступила все же значительная часть депутатов. Одни из них просто ссылались на критику, имевшую место по этому же поводу в эпоху гражданской войны, другие выступили самостоятельно с очень резкими речами. Как на одну из самых резких речей, соединившую в себе наибольшее число бранных эпитетов по адресу нового налога, Селигман указывает на речь Адамса, депутата от Пенсильвании. „Подоходный налог!“—восклицает Адамс. Налог, до того ненавистный, что ни одно правительство не осмелится ввести его иначе, как в военное время. Вы увидите, что народ не потерпит его в мирное время. Это налог абсолютно плачевный как с точки зрения материальной, так и моральной. Он недостоин свободной страны. Это классовое законодательство. Неужели вы хотите обложить бережливость и оштрафовать успех? Неужели вы хотите премировать бесчестность и поощрять клятвопреступление? Установление налога развратит народ. Он ведет за собою шпиона и доносчика. Он потребует орду чиновников, облеченнных инквизиторской властью“. И так далее и так далее. Оратор находит, наконец, что подоходный налог противоречит традициям и принципам республиканской партии, а принятие на-

1) E. Seligman — op. cit. 591.

лога было бы равносильно собственноручному подписанию смертного приговора самой себе со стороны демократической партии.

Но партия сторонников налога в нижней палате была сильна. Велик был и престиж подоходного налога. „Принятие билля,—говорили в палате,—явится зарей новой эры, более чистой, более залитой солнцем, украшенной пением птиц и музыкой столь сладкой—веселым смехом детей, хорошо питаемых, хорошо одетых, живущих в хороших помещениях!.. Да поможет Господь биллю Вильсона, первой странице славной книги финансовых реформ, залогу блестящего будущего для тех, чьи гений и труд создают богатство страны, и для тех, чьи доблесть и патриотизм составляют единственный солидный оплот республики". Популисты пытались даже провести прогрессивные ставки налога, что, вместе с уменьшением числа допускаемых новым законом из'ятий, должно было, по их мнению, повысить поступления от подоходного налога до 100 милл. долл. против исчисленных законопроектом 30 милл. долл. При голосовании 204 депутата голосовали за и 140 против. Билль о введении подоходного налога был, таким образом, в нижней палате принят. 3 июля, хотя и в значительно измененном виде, с оговоркой, что срок действия нового налога истекает 1 января 1900 г., билль принят был и сенатом, при очень незначительном, правда, большинстве—всего 39 голосами против 34.

По закону 1894 года налог установлен был в размере 2% с части доходов, превышающих 4.000 долл. Кроме физических лиц, налог взимался также со всевозможных акционерных обществ, товариществ и ассоциаций. Из облагаемых доходов физических лиц вычету подлежали издержки по содержанию плательщика и его семьи, у юридических лиц облагался чистый доход, получившийся за вычетом издержек производства, в которые были включены, помимо обычных расходов и потерь, также проценты по долгам и облигациям общества. Зато к облагаемому доходу причисляются суммы, отнесенные во всевозможные фонды, затраченные на новые постройки, расширения и улучшения, а также различные иные помещения капиталов общества, поскольку последние произведены за счет понижения чистой прибыли в данном году. Обложению подлежало также жалованье чиновников федерального правительства. Налог с жалованья, а также с доходов от дивидендов, взимался путем удержания у источника. Прочие доходы облагались у самого плательщика, который обязан был к известному сроку подать декларацию о них, если общая сумма его дохода превышала 3.500 долл.

Любопытной особенностью закона 1894 г. было то, что он к облагаемому доходу причислял также суммы, полученные по наследству или в виде дара. Вследствие этого американский подоходный налог был в то же время, согласно этому закону, и налогом с наследств. Терминология закона была при этом, по словам Селигмана, столь неопределенна, что к облагаемому доходу можно было причислить наследство или только в виде движимого иму-

щества, или только в виде недвижимого. Последнее обстоятельство могло бы подать повод в американских условиях к крупным недоразумениям, если бы подоходному налогу суждено было вообще на этот раз существовать.

Но едва только закон вошел в силу, в городах открылись управления по подоходному налогу, начался прием деклараций, как в Высший суд подана была жалоба на несоответствие закона конституции республики. Дело в том, что, согласно конституции 1787 года, как представители в законодательных учреждениях Соединенных Штатов, так и прямые налоги должны распределяться между отдельными штатами пропорционально числу их жителей. В число жителей закон включал при этом все свободное население штата полностью, в том числе и лиц, связанных на известный срок контрактом о найме, индейцев вовсе не считал, а прочих лиц, т. е. рабов, считал лишь в размере 3/5 их действительного числа. Далее, в той же конституции говорится, что конгресс вправе учреждать и взимать налоги, подати, пошлины и акцизы для уплаты долгов, для обеспечения общественной безопасности и в целях общего благосостояния Соединенных Штатов; пошлины, налоги и акцизы эти должны быть, однако, однородны на всем протяжении Соединенных Штатов.

Совершенно очевидно, что при наличии таких требований конституции и несомненном желании со стороны заинтересованных лиц толковать их в буквальном смысле, подоходному налогу вообще закрыт доступ в Соединенные Штаты. Если признать подоходный налог прямым налогом, каким он и является в действительности, то пришлось бы, при его проведении согласно конституции, определить сначала примерную общую сумму поступлений, затем распределить ее между отдельными штатами пропорционально количеству их населения и, наконец, причитающиеся с каждого штата суммы раскладывать в пределах таковего, руководствуясь соображениями о размерах дохода каждого жителя. Получалась бы, прежде всего, если бы технически все это и удалось осуществить, кричащая неравномерность обложения. Ведь зажиточность и общая доходность штатов далеко не одинаковы и вовсе не находятся в зависимости от количества их населения. При таком порядке обложения доходы жителей в богатых промышленных штатах были бы обложены гораздо ниже доходов земледельческих штатов. Подоходный налог, наиболее ценным качеством которого является равномерность в распределении налогового бремени страны, не имел бы в таком виде никакого смысла.

Если же признать подоходный налог косвенным налогом или пошлиной, как то пытались сделать его защитники, то опять-таки в силу указанных требований конституции его пришлось бы сделать однородным на всем протяжении республики, т. е. для всех граждан. Однородности в данном случае противоречило бы установление необлагаемого минимума, установление различных ста-

вок налога для фондированных и нефондированных налогов, различного процента взимания для лиц физических и юридических и т. д. Нечего и говорить, что об учреждении прогрессивного подоходного налога нельзя было бы и думать: прогрессия, устанавливающая количественно неодинаковую жертву для индивидуумов с неодинаковыми доходами, безусловно нарушала бы установленный конституцией принцип однородности.

Очевидно, что подоходный налог по закону 1894 г., с какой точки зрения на него ни смотреть, при желании буквально понимать текст конституции, противоречил ей. На этом и настаивали противники этого налога. Наиболее выдающиеся адвокаты республики выступили в защиту нарушенных прав американских плательщиков. Промышленный Восток и Север выступили против земледельческого Запада и Юга. Тщетно правительство и сторонники налога доказывали, что обусловленную конституцией однородность налога надо понимать в смысле однородности географической, в смысле повсеместности его установления, отстоять закон не удалось. Адвокаты, за спиной которых стояли представители промышленного и торгового капитала, вели процесс столь же талантливо, сколь и настойчиво. В конце концов, несмотря на то, что соответствующие требования конституции были явно устарелого и неясного характера, несмотря на то, что сочувствие широких кругов населения было на стороне подоходного налога, Высший суд республики признал закон 1894 года противоречащим конституции и об'явил его недействительным. Более того, по примеру Англии, все относящиеся к нему акты и документы были сожжены. Еще раз торгово-промышленный капитал праздновал победу.

3. Подоходный налог по закону 3 октября 1913 г.

Решение Высшего суда не успокоило американское общественное мнение, которое чувствовало во всем этом деле с признанием подоходного налога неконституционным явную уступку форме в ущерб его внутренней правде. Высший суд, который аналогичные дела о конституционности некоторых налогов до того времени решал обычно с полным единодушием, а последнее решение принял при большинстве лишь в один голос (5 против 4), сам чувствовал это. Вслед за решением суда хлынула волна статей и брошюр по этому вопросу, большинство которых осуждало принятое решение. Вопрос о подоходном налоге по-прежнему оставался актуальным вопросом дня. Но наряду с ним теперь уже обсуждался вопрос о необходимости изменения самой конституции, о внесении в нее такой поправки, которая позволила бы правительству ввести подоходный налог. „Мы являемся сторонниками введения подоходного налога в нашу налоговую систему,—находим мы в программе демократов в 1908 г.,—и мы настаиваем на внесении в текст конституции такой поправки, которая опреде-

ленно уполномочивала бы конгресс устанавливать и взимать подоходный налог как с физических, так и с юридических лиц, с целью привлечь богатство к несению соответствующей части налогового бремени федерального правительства“ [1]).

В 1909 году президент республики Тафт, бывший до тех пор противником изменения конституции в указанном смысле, в специальной речи по этому поводу сообщил, что в конце концов, после зрелых размышлений, он пришел к убеждению („a mature consideration has satisfied me“) в необходимости внести соответствующую поправку в конституцию, и предложил обоим палатам заняться этим вопросом. В том же году поправка, предоставляющая конгрессу право устанавливать и взимать подоходный налог, из каких бы источников этот доход ни происходил, без распределения по отдельным штатам и не считаясь с числом населения последних, прошла сначала в сенате, а затем и в палате депутатов. Дорога для подоходного налога была расчищена.

Так как организация подоходного обложения по закону 1894 года страдала, даже и по мнению его сторонников, важными недостатками, то новый закон о налоге был выработан заново. Появление подоходного налога совпало с эпохой поворота в области таможенной политики Соедин. Штатов, даже более того, находилось в несомненной причинной зависимости от этого поворота, поскольку последний, представляя собой отказ от системы крайнего протекционизма и значительную уступку фритредерам, повлек за собой и заметное понижение таможенных доходов. Подоходный налог должен был компенсировать указанное понижение доходов. Неудивительно, что положение о нем появилось в виде второго отдела закона о таможенной реформе.

К тому же физиономия расходного бюджета Соединен. Штатов со времени войны с Испанией вообще изменилась: видную роль в нем начинают играть расходы на оборону. „В 1894—1897 г.г. эти расходы, в среднем, не превышали 82 милл. долл. в год; в 1898—1901 г. г. они достигают уже 211 милл., в 1913 г.—293,7 милл. долл., а по бюджетам 1914 и 1915 г.г. исчислены в 314,3 и 325,1 милл. долл.“ [2]). Таким образом, и закон 3 октября 1913 г. является в такой же мере результатом завоевательного движения идей (в данном случае идеи о налоговой справедливости), в какой и следствием финансовых затруднений казначейства в данный период времени. Новый закон о подоходном налоге по типу своему примыкает к континентальным образцам этого налога, но на нем в очень сильной степени отразилась и английская система подоходного обложения.

Обложению подлежат все американские граждане, хотя бы и за пределами своей страны живущие, и иностранцы, проживающие на территории Соединен. Штатов. Прочие лица, то есть иностранцы,

---

[1]) E. Seligman—op. cit 708.
[2]) Н. Н. Покровский—op. cit 92 след.

живущие вне пределов Соединен. Штатов, уплачивают налог с того дохода, который они получают от имущества, торговли, промысла или профессии, находящихся на территории Соединен. Штатов. Во избежание же двойного обложения или, вернее, в виде компенсации за случаи такового, закон освобождает от налога иностранных держателей американских ценных бумаг.

Наряду с физическими лицами налогу подлежат и лица юридические в лице всякого рода корпораций (corporation), акционерных обществ (joint stock company), товариществ (association) и обществ страхования, организованных в Соединен. Штатах. И опять таки, для избежания двойного обложения доходов—у общества в виде прибыли и у частного лица (держателя акций) в виде дохода от дивиденда, выданного указанным обществом, закон позволяет частному плательщику вычитать из суммы своего облагаемого дохода сумму дивиденда уже обложенную у общества.

Облагаемым доходом является, по определению закона, чистый доход, в который входят различного рода прибыли (gains and profits) и доходы, проистекающие от жалованья, заработной платы или вознаграждения за какую бы то ни было личную работу и в какой бы то ни было форме; кроме того, доход от всякого рода профессий и занятий, торговли, сделок по продаже движимого или недвижимого имущества, процентов, дивидендов и всякого рода иных получений, за исключением таких, которые представляют собой собственность, полученную в виде дара inter vivos (gift) или дара по завещанию (bequest), в виде наследства по завещанию (devise) или перехода такового по закону (descent) и проч. Словом, рассматриваемый закон подводит под понятие дохода, подлежащего обложению, такие денежные или натуральные поступления, которые имеют свойство периодически возобновляться. Поступления же единовременного, разового характера, напр., суммы, полученные от продажи имущества, когда такая продажа не является спекулятивной, в понятие дохода не входят.

Обложению подлежит, как упомянуто, чистый доход. Тем самым допускается вычет из валового дохода: для обществ и компаний—всех издержек производства, процентов по облигациям, всевозможных, обусловленных характером деятельности предприятия, потерь, в том числе безнадежных, подлежащих списанию, долгов, а также тех отчислений, которые идут на восстановление изношенного в процессе производства имущества, т. е. расходов по амортизации; для отдельных лиц допускается сверх того вычет тех сумм, которые взысканы в виде налога с доходов у самого источника этих последних.

Однако, в этом отношении закон 1913 г. оказался для некоторых, именно наиболее крупных, предприятий, менее благоприятным, чем американский же закон 1909 года об обложении акционерных обществ. В начале текущего столетия многообразие форм банковских и промышленных предприятий обогатилось еще одною, которой

исследователи этого вопроса придают „величайшее значение". [1]) Это, так называемая, „система участия", заключающаяся в том, что крупное общество („общество-мать") участвует в целом ряде нисходящих от него более мелких обществ („общества-дочери", „общества-внучки"), при чем каждое из нисходящих обществ зависит от восходящего общества, пока эта цепь зависимостей, об'ективно выражающаяся во владении старшим обществом известной частью (от 40 до 50%) акций младшего общества, не замыкается их общей зависимостью от общества-матери. Таким образом, капитал общества-матери выступает иногда на противоположном конце страны и под флагом совершенно новой, внешне вполне самостоятельной фирмы. Этим путем легче достигается господство над целыми отраслями промышленности. Невыгода нового закона, по сравнению с прежним, заключается в том, что он не допускает вычета из валового дохода общества-матери дивидендов, получаемых по принадлежащим ему и находящимся в его портфеле акциям обществ-дочерей, т. е. в сущности по своим собственным акциям. Мера эта вызвана отрицательным отношением американского законодателя к подобного рода комбинациям или, как их в настоящее время называют, „переплетам" и об'ясняется общим характером эпохи появления закона 1913 года, эпохи, на знамени которой красовался призыв к борьбе с „тиранией трестов".

В качестве existenzminimum'а новый закон устанавливал 3.000 долл. Понимается это в том смысле, что доходы не свыше 3.000 долл. не облагаются вовсе, а доходы свыше трех тысяч облагаются в размере суммы, остающейся за вычетом из них трех тысяч долл. Дополнительно из общего дохода супружеской четы, живущей вместе, закон допускал вычет еще одной тысячи, четвертой. Никаких иных вычетов, в том числе и на детей, не полагалось. Вокруг вопроса о высоте прожиточного минимума при обсуждении текста положения о подоходном налоге среди депутатов конгреса произошел оживленный обмен мнений. Некоторые из них предлагали установить таковой в размере 1.000 долларов. Возражая им, депутат Мюррей сказал: „Есть такие, которые хотят, чтобы мы начали с 1.000 долл. вместо 4.000 долл. [2]). Они забывают принцип, на котором построен этот налог, а именно, что индивидуум, который зарабатывает не больше того, что ему необходимо для поддержания жизни, должен иметь свободным от обложения свой доход, позволяющий ему существовать. Плательщик должен быть обложен по излишку дохода сверх необходимого для приличного (good) существования. Цель этого налога очень проста—собрать дань с тех свободных средств, которые ищут добавочных расходов, и, поступая так, мы только совершаем акт беспристрастной справедливости" [3]). Кроме этой категории дохо-

---

[1]) Robert Liefmann—Die Unternehmungsformen, Stuttgart 1921, S. 127.
[2]) Как то было по закону 1894 г.
[3]) E. Seligman—op. cit pp. 803 (19) suiv.

дов, недостигающих 3.000 долл., освобождаются от налога также проценты по облигациям и иным государственным процентным бумагам. Свободно от обложения жалованье президента республики, федеральных судей и вообще государственных служащих и чиновников.

Что касается налоговых ставок, то они выработаны были по схеме, в точности напоминающей английскую и теперешнюю французскую. Подобно им, американский закон 1913 года устанавливает основную или нормальную ставку налога (normal tax) в размере 1% со всей суммы облагаемого дохода и дополнительную ставку, носящую название дополнительного налога (additional tax или иначе surtax). В то время как основной налог носит характер пропорционального налога, дополнительный построен по системе прогрессии, которая начинается с 1% для доходов от 20.000 до 50.000 долл. и достигает 6% для доходов свыше 500 тысяч долл. В общем же дополнительный налог представлял собою следующую шкалу обложения доходов в том виде, как она была установлена законом 3 октября 1913 г.:

С доходов [1]	Взимается %
в 3.000 до 20 000 долл.	1
„ 30.000 „	1,233
„ 50.000 „	1,54
„ 100.000 „	2,52
„ 250.000 „	4,008
„ 500.000 „	5,004
„ 1.000.000 „	6,002
„ 20.000.000 „	6,9501 и т. д.

Оба оклада налога нормальный и дополнительный, уплачивают только лица физические. Лица же юридические уплачивают только нормальный оклад налога.

Кроме построения налоговых ставок, американский закон в широкой степени заимствует из английской системы способ взимания налога у источника. Согласно закону 3 октября, все лица, а также всевозможные учреждения и общества—компании, товарищества, акционерные общества, корпорации—на которых лежит обязанность выплаты, контроля или распоряжения какими бы то ни было суммами, представляющими собою заработную плату, жалованье, ренту, премии или иные получения плательщика подоходного налога, если эти выплаты не менее 3.000 долл. и представляют собою величину определенную в отношении размера и времени выдачи, обязаны подать об этих выплатах декларацию с указанием имени и адреса плательщика и одновременно удержать такую сумму, которая соответствует причитающемуся с этих доходов окладу нормального налога, и внести ее, под своей личной ответ-

[1]) Н. Н. Покровский—op. cit. 93.

ственностью, в казну. В некоторых случаях, напр., с доходов по обязательствам, выпущенным разного рода юридическими лицами, налог удерживается и тогда, когда они не достигают 3.000 долл. Если плательщик, за которого определенное лицо или учреждение вносит налог, желает воспользоваться льготами, предоставленными ему законом в силу его семейного положения или общего размера его дохода, то он должен заблаговременно доставить им справку о своем доходе. В том случае, когда дело идет об облигациях или иных подобного рода бумагах и выяснится, что общество, производившее оплату купонов, не удержало причитающегося налога, первый же банк или контора, в которую эти купоны попадут, обязаны удержать налог, составив об этом соответствующий акт с занесением в него всех установленных на этот случай сведений.

Подача декларации обязательна для всех лиц, доход которых в предшествовавшем календарном году превысил 3.000 долл. Декларация подается по месту жительства особому окружному сборщику (Collector of the Internal Revenue). От обязательной подачи освобождаются лишь плательщики, доход которых не превышает 20 тысяч долл. и целиком состоит из дивидендов или таких источников, у которых налог удержан при выплате. Неподача декларации во всех остальных случаях, будь то по забывчивости или по нежеланию, влечет за собой штраф от 20 до 1.000 долл. и увеличение суммы причитающегося налога на 50%. Подача неправильных и умышленно ложных деклараций карается 2.000 штрафа или тюрьмой до одного года, иногда же тем и другим вместе. Раскладка налога, самое установление ставки и суммы налога производится специальным комиссаром (Commissioner of Internal Revenue) или одним из его ассистентов. Сборщик же, главным образом, следит за тем, чтобы декларация была подана, чтобы она была правильно составлена плательщиком, и, в случае сомнения, имеет право вызвать последнего к себе, заставить его подтвердить помещенные в декларации сведения клятвой, свидетельскими показаниями или предъявлением книг и соответствующих документов.

Что касается обществ, то им предоставляется право подать декларацию о своих доходах или по истечении календарного или по истечении фискального года, длящегося в Соединен. Штатах с 1 июля по 30 июня, в зависимости от чего устанавливается и время внесения налога. При невнесении налога в срок, на сумму такового начисляется 5 процентов годовых за все просроченное время с момента последнего напоминания, за исключением 10 льготных дней. Подача ложной декларации влечет за собой для общества штраф в 10.000 долл., а для служащего, ее составлявшего, кроме отдельного штрафа в 2.000 долл., еще и уголовную ответственность. С другой стороны, закон угрожает суровыми карами тем правительственным чиновникам, которые в каком бы то ни было виде нарушат секретность сведений, сообщаемых тем или иным плательщиком в своей декларации.

Такова в общем конструкция последнего американского закона о подоходном налоге. От налога надеялись получить около 100 миллионов долларов, но ожидания эти в первые годы не оправдались. Кроме того, обнаружилось сильное запаздывание налога в отношении получения его фиском. Так, напр., из общей суммы дохода от подоходного налога в 71 милл. долл., которые в конце концов дал 1913/14 фискальный год, в самом 1914 году фактически получено было только 28 милл. долл., а из 80 милл. долл. 1914/15 г. фактически в 1915 г. получено было только 41 милл. долл., 1916 г. дал 67,9 милл. долл.

Любопытно распределение налога по различным группам доходов за упомянутые два первые года его существования: [1]).

Годы:	1914		1915	
Нормальный налог	12.728.038	долл.	16.559.492	долл.
Добавочный налог с				
20.000—50.000 долл.	2.934.754	„	4.106.673	„
50.000 — „	1.645.639	„	2.500.890	„
75.000— „	1.323.022	„	2.102.927	„
100.000— „	3.835.948	„	5.945.104	„
250.000— „	2.334.582	„	3.328.423	„
сверх 500.000 „	3.437.850	„	6.439.004	„
Случайные	13.698	„	63.645	„
Всего	28.253.531	„	41.046.158	„

Как показывает приведенная выше таблица, налог, уплаченный группой наиболее крупных доходов—свыше 500 тыслч долл., занимает весьма видное место наряду с поступлениями от других групп доходов. В 1914 г. поступления от указанной группы доходов составили 12% всей суммы фактических поступлений в указанном году и 22% всех поступлений за тот же год от дополнительного налога.

Попутно данные о подоходном обложении дают весьма интересные сведения о распределении богатств в заокеанской республике. Поскольку, принимая во внимание те специально фискальные цели, какие преследовала эта статистика, а, следовательно и особое отношение к ней населения, в данном случае плательщиков налога, можно относиться с доверием к подобного рода данным, из них можно видеть, что в 1915 году число лиц с годовым доходом свыше 500 тысяч долларов составляло 147. В том числе на Нью-Иорк приходилось 102 человека с подобным доходом. Вообще же в Нью-Иорке в указанном году годовые доходы распределялись следующим образом: [2])

---

[1]) Jahrbücher für Hationalökonomie und Statistik, Juli 1918, S. 72.
[2]) Jahrbücher für Hationalökonomie und Statistik, Loco cit.

Число лиц:		С доходом:		
102	не менее	—	500.000	долл.
27	между	400.000 и	500.000	„
66		300.000 „	400.000	„
65		250.000 „	300.000	„
99		200.000 „	250.000	„
158		150.000 „	200.000	„
426		100.000 „	150.000	„
500		75.000 „	100.000	„
1.216		50.000 „	75.000	„
1.017		40.000 „	50.000	„
1.836		30.000 „	40.000	„
1.613		25.000 „	30.000	„
2.462		20.000 „	25.000	„
4.245		15.000 „	20.000	„
8.720		10.000 „	15.000	„
29.392		5.000 „	10.000	„
14.612		4.000 „	5.000	„
16.849		3.000 „	4.000	„

Наиболее многочисленной категорией является в данной таблице группа лиц с доходом от 5 до 10 тысяч долл. С прибавлением новых пяти тысяч дохода число лиц, входящих в соответствующую группу, резко понижается,—с 29,4 тысячи до 8,7 тысячи. В дальнейшем, с прибавлением каждых новых пяти тысяч дохода число владельцев такового падает приблизительно вдвое, хотя, конечно, о какой бы то ни было правильности чередования явлений здесь не может быть и речи. Напр., число лиц с доходом от 30 до 40 тысяч долл. не меньше, а больше числа лиц предыдущей группы. Возможно, что это явление чисто искусственное: владельцы доходов в 25—30 тысяч долл. и предыдущей группы устремились в группу лиц с доходом от 15 до 20 тысяч долл., так как доходы после 20 тысяч долл. облагаются, как упомянуто выше, дополнительным прогрессивным налогом.

4. Изменения, внесенные в подоходный налог в новейшее время.

Результаты нового налога не удовлетворили американское правительство—они оказались значительно менее предположенных. Как на причину указывали на слишком высокий existenzminimum. Поэтому, когда в 1916 году решено было подоходный налог реформировать, финансовая комиссия сената предложила установить прожиточный минимум для неженатых в 2 тысячи долл., а для женатых в 3 тысячи долл. Однако, сенатом это предложение принято не было. Необлагаемый минимум попрежнему остался равным соответственно 3 и 4 тысячам долларов. Взамен того, повы-

шены были ставки дополнительного налога (surtax), которые приняли согласно закону 8 сентября 1916 года следующий вид: [1]).

Группы доходов:	Дополнительный налог:
От 20 до 40 тыс. долл.	1%
„ 40 „ 60 „ „	2%
„ 60 „ 80 „ „	3%
„ 80 „ 100 „ „	4%
„ 100 „ 150 „ „	5%
„ 150 „ 200 „ „	6%
„ 200 „ 250 „ „	7%
„ 250 „ 300 „ „	8%
„ 300 „ 500 „ „	9%
„ 500 „ 1.000 „ „	10%
„ 1.000 „ 1.500 „ „	11%
„ 1.500 „ 2.000 „ „	12%
свыше 2.000 „ „	13%

Основной налог был установлен в размере 2%. Одновременно был, помимо того, по примеру европейских государств, введен налог на военную прибыль. Налогу на военную прибыль подлежала чистая прибыль промышленных предприятий, изготовляющих предметы военного снаряжения, если она получена после 1 января 1916 года. Первоначально обложение составляло всего 12½ %, но впоследствии, как и подоходный налог, было сильно повышено. Плательщику, внесшему налог на военную прибыль, предоставлено было право вычесть сумму этого налога своего из чистого дохода, об'явленного в декларации.

Со вступлением Соединенных Штатов в мировую войну решено было подоходный налог вновь повысить. Представленный палатой депутатов проект превзошел при этом все ожидания и до самого последнего момента казалось, что нет никакой надежды на принятие его сенатом. Согласно этому проекту уже для доходов около 100 тысяч долл. налог должен был составить свыше 25%. Указывали даже, что столь высокий налог затруднит американскому правительству реализацию военного займа. Тем не менее, желание привлечь наиболее крупный капитал к несению бремени государственных расходов было так велико у большинства конгресса, что проект прошел и в сенате. В Соед. Штатах насчитывали в это время не менее 30 человек таких, у которых годовой доход превышал 10 миллионов долл. В то время, как закон 1916 года отменял фактом своего вступления в действие закон 1913 года, закон 1917 года сохранял параллельное действие и закона 1916 г. Подоходному налогу по закону 1917 г. подлежали все лица, доход которых для неженатых превышал 1.000 долл., а

[1]) „Вестник Финансов, Промышленности и Торговли“ за 1916 г. № 41.

для женатых—2.000 долл. Зато закон 1917 г. допускал из облагаемого дохода вычет в размере 200 долларов на каждого, живущего на средства родителей, ребенка, не достигшего 18-летнего возраста, или нетрудоспособного родственника.

Взимание налога приурочено на этот раз не к фискальному, а к календарному году. На сумму налога, внесенную раньше срока, начисляется в пользу плательщика 3% годовых, выплачиваемых податной кассой немедленно же при внесении налога. Основной налог был установлен в размере 2%, что вместе с прежними 2% составило теперь в общем 4%. В результате наличия двукратного подоходного обложения по ставкам 1916 г. и 1917 г. оно в общем дает следующую таблицу ставок:

	Ставки 1916 г.	Ставки 1917 г.	Итого.
		В процентах:	
Основной налог	2	2	4
Дополнительный:			
От 5 до $7^1/_2$ тыс. долл.	—	1	1
„ $7^1/_2$ „ 10 „ „	—	2	2
„ 10 „ $12^1/_2$ „ „	—	3	3
„ $12^1/_2$ „ 15 „ „	—	4	4
„ 15 „ 20 „ „	—	5	5
„ 20 „ 40 „ „	1	7	8
„ 40 „ 60 „ „	2	10	12
„ 60 „ 80 „ „	3	14	17
„ 80 „ 100 „ „	4	18	22
„ 100 „ 150 „ „	5	22	27
„ 150 „ 200 „ „	6	25	31
„ 200 „ 250 „ „	7	30	37
„ 250 „ 300 „ „	8	34	42
„ 300 „ 500 „ „	9	37	46
„ 500 „ 750 „ „	10	40	50
„ 750 „ 1.000 „ „	10	45	55
„ 1.000 „ 1.500 „ „	11	50	61

Таким образом, уже к началу участия Соед. Штатов в войне ставки американского подоходного налога достигли большой высоты. Плательщик, с доходом свыше полумиллиона долларов, а таковых, как мы видели, в одном Нью-Йорке в самом начале мировой войны насчитывали свыше 100 человек, должен был отдавать в виде налога половину всего своего дохода. Одного добавочного налога с миллиона долл. дохода причитается 475.180 долл. (102.920 долл. по ставкам закона 1916 г. и 372.260 долл. по ставкам 1917 г.). Поступления от подоходного налога исчислены были при указанных ставках в 1 миллиард долларов ежегодно. Фактические поступления за предыдущие годы таковы: в 1913/14 фи-

скальном году 71.381 тыс. долл., что составляло 18% всех налоговых поступлений федерального казначейства, 1914/15 г.—80.202 тыс. долл. или 19% всех налоговых поступлений, 1915/16 г.—124.937 тыс. долл. или 24% всех поступлений, 1916/17 г., т. е. еще по ставкам 1916 г., подоходный налог дал 360 миллионов долларов, что составило уже 44% всех налоговых поступлений за указанный год.

Участие Соедин. Штатов в войне потребовало от них очень крупных расходов, которые и после окончания войны еще долгое время оставались таковыми. Достаточно сказать, что обыкновенные государственные расходы в 1920 году, т. е. почти через два года после окончания войны, составили сумму приблизительно в 6½ миллиардов долл., в 1921 г.—свыше 5 миллиардов, в 1922 г. (по смете)—4.565.877 тысяч долл., из которых 3.700 миллионов предположено покрыть внутренними доходами [1]).

Накануне же войны обыкновенные расходы Соедин. Штатов составляли всего один миллиард долл. или, если вычесть почтовые расходы, которые покрывались почтовыми же доходами, то всего около 750 милл. долл. Не удивительно поэтому, что им не удалось остановиться и на тех высоких ставках подоходного налога, которые приведены выше. Revenue act 1918 года доводит обложение до 8% основного налога и, для очень крупных доходов, в 65% дополнительного, т. е. в общем до 73%.

Выборы 1920 года явились поворотным пунктом в налоговой политике Соедин. Штатов. Revenue act 1921 года, ставший законом 23 ноября 1921 года, целый ряд налогов, напр., федеральный налог на сверх-прибыль, налоги на транспорт, некоторые налоги на роскошь, вовсе отменяет, а подоходный налог, в лице дополнительного, понижает, предоставляя в то же время плательщикам такового некоторые дополнительные льготы.

Согласно упомянутому акту 1921 г. нормальный налог в размере 8% с доходов свыше 4.000 долл. и 4% для более мелких, но превышающих установленный необлагаемый минимум доходов, оставлен без изменения. Однако, установленный раньше вычет в размере 2.000 долл. из облагаемого дохода глав семьи с доходом не свыше 5 тысяч долл. был повышен теперь до 2.500 долл. На каждого ребенка до 18 лет или нетрудоспособного родственника плательщик с указанным доходом теперь мог вычитать из облагаемого дохода не 200, а 400 долл.

Что касается дополнительного налога, то в Revenue act 1921 года он получил следующий вид: доходы от 6.000 долл. до 10.000 дол. уплачивают 1% налога, затем процент налога сравнительно быстро возростает и при доходах от 98 до 100 тысяч долл. достигает 47. После 100 тысяч возрастание налоговой ставки идет уже медленно. Напр., для доходов от 100 до 150 тысяч долл.

---

[1]) Roy. F. Blankey The Revenue Act of 1921; The American Economic Review, March 1922.

налог равен 48%, от 150 до 200 тыс. долл.—49%, свыше 200 тысяч долл.—50%.

Несомненно, что ставки подоходного налога, представляющие собой конфискацию половины всего дохода при более или менее крупном его размере, как это мы видим в данном случае, не могут рассчитывать на долговечность при современной общественной структуре Северо-Америк. Соед. Штатов, и, коль скоро отпадут те исключительные события, которые их обусловили, нужно ожидать, что налоговая политика упомянутой республики пойдет по пути дальнейшего ослабления налогового пресса.

ЧАСТЬ II.

Подоходный налог в России.

ГЛАВА I.

Налоговой строй России накануне введения подоходного налога.

I. Роль косвенного обложения.

Обращаясь к изучению причин, обусловивших появление подоходного налога у нас в России, мы находим их почти совершенно аналогичными таковым во всех рассмотренных выше странах—от еще недавно смежной с нами Пруссии до отдаленной Северо-Американской республики. Общей и в то же время главной причиной является непригодность как с точки зрения практической финансовой политики, так и с точки зрения налоговой теории такой системы доходного бюджета, в которой подавляющее значение имеют косвенные налоги, прямые реальные налоги играют относительно незначительную, все время падающую в своем удельном весе, роль, а прямые личные налоги, подобные лично-подоходному, настойчиво выдвигаемые современным соотношением общественных групп, в частности ростом значения рабочего класса, совершенно или почти совершенно отсутствуют.

Преобладание косвенного обложения во все времена было наиболее слабой стороной и нашей, русской, податной системы. Положение не только не улучшилось в XX столетии, то есть накануне введения в 1916 году подоходного налога, но еще ухудшилось, так как появление в это время в русском доходном бюджете такого могучего средства косвенного обложения, как государственная винная монополия, внешне скромно жавшаяся в бюджетных росписях к кучке так называемых правительственных регалий, заставило окончательно стушеваться все прочие виды налоговых поступлений, кроме чисто косвенных налогов.

Чтобы убедиться в преобладающей роли в нашем бюджете в изучаемую эпоху косвенных налогов, достаточно проследить налоговые поступления хотя бы за десятилетие, предшествовавшее появлению закона 6 апреля 1916 года о государственном подоходном налоге. Согласно установленной законом 14 июня 1891 года классификации наша роспись бюджета обыкновенных доходов

того времени заключала в себе следующие девять отделов или статей: прямые налоги, косвенные налоги, пошлины, правительственные регалии, казенные имущества и капиталы, отчуждение государственных имуществ, выкупные платежи, возмещение расходов казны и доходы разного рода. Для удобства сравнения мы выделяем еще десятый отдел—казенная винная операция—после чего вся упомянутая роспись примет такой вид (см. стр. 117):

В то время как прямые налоги дали всего 7,8⁰/₀ всех бюджетных поступлений в 1907 году, налоги косвенные составили 21,7⁰/₀ всех доходов в указанном году, а доход от винной монополии даже 30,1⁰/₀. Если сложить поступления от двух последних статей, то мы получим 51,8%, т. е. более половины всего бюджетного дохода и почти в семь раз более, чем поступления от прямых налогов. Ту-же картину мы получим, проанализировав хотя-бы 1910 год. И через три года мы видим, что прямые налоги составляют всего 7,8⁰/₀ всех государственных доходов за указанный год, косвенные налоги 21,3⁰/₀, а доход от винной операции 27,5⁰/₀. Косвенные налоги вместе с винной монополией дают опять-таки 48,8⁰/₀ всей суммы бюджетных доходов и в шесть слишком раз превосходят поступления от прямых налогов. Далее, возьмем еще через три года: прямые налоги в 1913 году, т. е. накануне войны, приносят 7,9⁰/₀ всех доходов, косвенные—20,7⁰/₀, а казенная винная операция—26,3⁰/₀. Вообще же в 1913 г., по подсчету Г. Дементьева [1]), косвенных налогов, включая сюда и сборы с питей—пива, виноградного вина и проч., приходилось на голову населения 4 р. 51 к., а расходы населения на водку составили в том же году 5 р. 32 к. Что же касается прямых налогов, то, произведя соответствующий подсчет, мы получим всего 1 р. 53 коп. на голову населения.

Наступление мировой войны очень сильно отразилось на структуре нашего бюджета. Доходная часть бюджета обнаруживает уже в 1915 году следующие изменения: прежде всего, ввиду прекращения продажи водки, доходы от правительственных регалий пали в своем значении, заняв вместо второго места (первое место чаще принадлежало статье „Казенные имущества и капиталы“, в которой от 80 до 90% составляли поступления от казенных железных дорог) четвертое, косвенные налоги еще передвинулись вверх—с третьего места на второе. Немного поднялось значение прямых налогов: поступления от них заняли третье место вместо четвертого, но в общем они сильно отстали от прочих статей. Так, напр., косвенные налоги дали в 1915 г. 24,6% всех государственных доходов, а прямые всего только 12,7⁰/₀. Это при том условии, что уже в 1914 г. были повышены поземельный и промысловый налоги. Правда, для того, чтобы компенсировать сокращение поступлений, происшедшее от запрещения продажи водки, в том же 1914 году были повышены следующие косвенные на-

---

[1]) Г. Дементьев—Государственные доходы и расходы России, Петроград 1917, стр. 6.

Наименование статей;	1907 г.	1908 г.	1909 г.	1910 г.	1911 г.	1912 г.	1913 г.	1914 г.	1915 г.	1916 г.
	Поступления в тысячах рублей.									
1. Прямые налоги . . .	183.322	194.183	198.689	216.125	224.070	243.272	272.517	280.557	359.993	613.874
2. Косвенные налоги .	509.815	526.491	529.846	592.697	630.022	650.445	708.101	661.453	698.142	982.015
3. Пошлины	122.617	137.424	151.719	170.378	190.043	199.254	231.230	209.105	415.150	625.595
4. Правит. регалии . .	790.633	793.836	814.247	865.754	890.041	943.057	1.024.883	646.901	211.575	250.958
В том числе винная операция	707.142	709.003	718.884	767.032	783.132	824.692	899.299	479.858	31.172	33.300
5. Каз. имущ. и капиталы.	636.254	648.446	708.458	796.615	888.062	937.709	1.043.740	964.520	978.806	1.276.141
6. Отчужд. гос. имущ. .	684	528	1.027	1.328	1.646	2.120	2.857	1.073	1.308	1.706
7. Выкупные платежи .	649	710	765	890	876	870	1.194	1.931	1.749	1.851
8. Возмещ. расход. казны	74.522	96.713	99.944	117.961	109.041	109.965	116.677	107.522	131.788	168.724
9. Доходы разн. рода .	23.979	19.477	21.646	19.239	17.981	19.495	16.160	25.055	36.928	57.633
ИТОГО .	2.342.475	2.417.808	2.526.341	2.780.987	2.951.782	3.105.917	3.417.359	2.898.097	2.835.439	3.978.497

логи: на табак, на папиросную бумагу и гильзы, на нефтяные продукты, на спички и др. Кроме того, тогда-же были повышены почтовые и телеграфные сборы, установлен налог на телефоны, временный налог на перевозку пассажиров, багажа и грузов и особо на хлопок. Однако, это и в малой степени не заполнило той огромной бреши, которая образовалась в русском доходном бюджете вследствие отказа правительства от пользования казенной винной монополией, как средством для получения доходов. Доход от винной операции—продажа спирта для технических и фармацевтических надобностей—принес в 1915 г. казне всего 31.172 тыс. рубл. или 1,1% всех бюджетных поступлений в указанном году. Тогда как еще в 1913 г. доход этот составил 899.299 тыс. руб. или, как сказано выше, 26,3% всех государственных доходов.

В течение всего 1915 г. шло, в виду колоссальных военных расходов и замедления в поступлении налогов, непрерывное повышение существовавших уже налогов и установление новых. Установлено было новое обложение сбором в пользу казны денежных капиталов, обеспеченных в качестве долгов на недвижимых имуществах, введен временный, сроком до окончания войны, налог с билетов для входа на публичные зрелища и увеселения, привлечены были к обложению, свободные до того от оплаты акцизом, виноградные вина, а еще раньше повышен был акциз с пивоварения, район применения временного налога на хлопок был расширен, повышены были также пошлины и сборы, напр., вексельный сбор и т. д. Зато в некоторых случаях допущены были в области взимания налогов некоторые льготы в пользу населения. Напр., от уплаты наследственной пошлины были освобождены наследства лиц, погибших на войне, если эти наследства переходят близким родственникам. По поводу порядка установления новых налогов и их характера С. Н. Прокопович говорит: „Из числа новых налогов в законодательном порядке, через Государственную думу и Государственный совет, были проведены только повышение акциза на вино, пиво и табак (26 июля 1914 г.) и установление подоходного налога (утв. 6 апр. 1916 г.), включенного в роспись на 1917 г. Затем, увеличение железнодорожного, почтового и телеграфного тарифов было проведено в порядке управления. Все же остальные налоги были введены по 87 ст. Этим об'ясняется и характер новых налогов: среди них решительно преобладают косвенные налоги“ [1]).

Возвращаясь к вопросу о соотношении поступлений от прямых и косвенных налогов в русском бюджете, необходимо констатировать, что и в 1916 г. поступления от прямых налогов значительно уступали доходам от косвенного обложения, хотя как раз в рассматриваемом году поступления от прямых налогов за-

---

[1]) С. Н. Прокопович—Война и народное хозяйство. Изд. 2-е, Москва, 1918, стр. 91 и сл.

метно возросли как в абсолютной цифре, так и в процентном отношении к общему итогу государственных доходов в 1916 году. Косвенные налоги все же дали в указанном году 24,7% всех бюджетных поступлений, а прямые—только 15,4%.

2. Значение прямого обложения.

В состав нашего прямого обложения, как оно сложилось к началу мировой войны, входило несколько реальных налогов—поземельный, с недвижимых имуществ, промысловый, налог на доходы от денежных капиталов и несколько личных—квартирный и два прогрессивных частично-подоходных сбора: с жалованья и пенсий лиц, служащих по гражданской части, и с вознаграждения, получаемого служащими в акционерных компаниях и им подобных подотчетных предприятиях.

Государственный поземельный налог, заменивший собою существовавший до того государственный земский сбор, появился у нас в 1875 году. Установлен он был в форме раскладочного налога и оставался таковым до самого последнего времени.

Для определения контингента налога для данной губернии бралось число подлежащих в ней обложению десятин земли и помножалось на заранее выработанный и утвержденный Государственным советом средний по губернии подесятинный оклад. Выработанный таким образом для каждой губернии контингент распределялся земским собранием по уездам, а в уездах уездной земской управой между отдельными владельцами. Там же, где земство еще не было введено, распределение налога совершалось соединенными присутствиями губернского распорядительного комитета и губернского присутствия.

Подесятинные оклады первоначально были установлены в размере от 0,01 и до 72,75 коп. с десятины земли или леса в зависимости от губернии. В 1884 году общая сумма поземельного налога была повышена до 11,3 милл. рублей и подесятинные оклады налога были установлены в пределах между 1/4 копейки (для Архангельской губернии) и 17 коп. (для Курской губернии). Под влиянием падения в девяностых годах цен на зерновые хлеба погубернские оклады поземельного налога были в 1896 г. понижены для ближайшего десятилетия на половину. Но в 1906 году оклады были вновь подняты до прежнего размера. Наконец, уже во время мировой войны, а именно с 1 января 1915 года, средние погубернские оклады государственного поземельного налога установлены были в пределах между 3/4 коп. и 29 1/2 коп. с десятины удобной земли или леса.

Продуктивность поземельного налога, сравнительно с тем значением, какое имела у нас в России поземельная собственность, была очень невелика. Первоначально общая сумма налога была определена в 7,5 милл. рубл., а через тридцать слишком

лет, напр., в 1909 году поземельный налог принес фиску 19,2 милл., в 1910 г.—20,8 милл. руб., в 1913 г.—18,6 милл. руб., в 1914 г.—17,9 милл. руб.

Гораздо больше приносили фиску и гораздо большей обременительностью отличались так наз. выкупные платежи, которые по форме представляли собой ежегодные выплаты со стороны крестьян за полученную ими при отмене крепостного права землю, а по существу были особым поземельным налогом, уплачивавшимся к тому же одними только крестьянами. При самых благоприятных условиях, платежи эти должны были прекратиться лишь в 1931 году, когда, наконец, и земля должна была перейти в собственность крестьян. Насколько выкупные платежи были обременительнее поземельного налога, можно судить по тому, что уже в 1887 г. общая сумма этих платежей с крестьян, бывших помещичьих, удельных и государственных, составляла 92 милл. руб. Следствием этой обременительности были постоянные недоимки, которые, накопляясь, иногда превышали основной оклад платежей. Так, напр., во время неурожая 1891 г. общая сумма недоимок по выкупным платежам только в 18 наиболее пострадавших губерниях достигла 58,6 милл. руб., что составляло 112% их годового оклада. В продолжение всех восьмидесятых и девяностых годов, а также в начале текущего столетия мы видим целый ряд законодательных мероприятий, направленных к усилению поступлений от выкупных платежей. Вместо того, однако, чтобы пересмотреть самые оклады и привести их в соответствие с платежеспособностью надельных земель, на которые эти платежи падали, правительство прибегало к установлению целого ряда отсрочек и пересрочек, которые в общем доходили, как, например, по закону 1896 г., до 112 лет. Только в 1906 г. министерству финансов было предоставлено в случаях, когда отсрочки и пересрочки выкупного долга окажется недостаточно, уменьшать оклады выкупных платежей до пределов, требуемых условиями хозяйственного быта крестьян, а также вовсе слагать соответствующие части выкупного долга. Вместе с тем министерству финансов было предоставлено вообще понижать выкупные платежи для согласования их с доходностью отведенных крестьянам наделов со сложением соответствующей части выкупного долга без пересрочки его на удлиненный срок. Но к этому времени выкупные платежи сделались настолько, выражаясь мягко, непопулярными, в связи с крестьянскими волнениями, что манифестом 3 ноября 1905 года они, начиная с 1 янв. 1906 г., были уменьшены на половину, а с 1 янв. 1907 г. и вовсе отменены. Однако, недоимки по прежним платежам продолжали взыскиваться еще до 1913 г. и только в указанном году остаток их в сумме около 17 милл. был об'явлен сложенным.

Что касается самого поземельного налога, то организация его у нас страдала двумя крупными недостатками: неравномерностью окладов для земель крестьянских и для земель частновладельческих, с одной стороны, и бессистемностью, несогласован-

ностью, а следовательно, во многих случаях и произвольностью раскладок, с другой. Крестьянская и частновладельческая земли были обложены совершенно неодинаково. По данным за 1903 г. облагаемых частновладельческих земель по 50 губерниям Европейской России числилось 99,3 милл. десятин. На этих 99,3 милл. десятин., по данным 1906 г., лежало 5,5 милл. руб. казенных сборов (5,6 коп. на десятину) и 20,3 милл. руб. земских сборов (20 коп. на десятину). Всего на десятину частновладельческих земель приходилось, таким образом, около 26 коп. различных сборов. В то же время крестьянской надельной земли в тех же 50 губерниях Европейской России насчитывалось 123,2 милл. дес. и на ней лежали следующие сборы: государственный поземельный налог в сумме 7,8 милл. руб. или 6,3 коп. на десятину, земские сборы—31,5 милл. руб. или 26 коп. на десятину и, наконец, мирские сборы — 49,4 милл. руб. или 40 коп. на десятину. Кроме того, страховые сборы составляли в общем 15,1 милл. руб. или 12 коп. на десятину. В результате получалось, что частновладельческие земли платили всего около 26 коп., а крестьянские—свыше 84 коп. [1]) или иначе—сборы с частновладельческой земли составляли 5% их предельной доходности, а с крестьянской — 20% таковой.

К этому присоединяется еще неправильность в раскладке перечисленных выше сборов. „Исследование земских раскладок, произведенное в 1885 г.,—говорит по этому поводу Н. Н. Покровский,—обнаружило полнейшую неуравнительность земского обложения: весьма часто земства распределяли свои сборы, в особенности поземельные, на основаниях, крайне устаревших или явно неудовлетворительных (напр., по размеру оброков за наделы, или по размеру выкупных ссуд, или по ценам, установленным для залога земель по казенным подрядам и т. п.), а иногда обходились и без всяких оценок, облагая земли по простому подесятинному счету“ [2]). Первоначально, когда размеры поземельного обложения были невелики, указанные ненормальности в приемах оценки были еще терпимы, но когда в 1885 г. общая сумма земских сборов с земли достигла 28 милл. руб., увеличившись по сравнению с 1868 г. почти в три раза, такое положение вещей начало обнаруживать все большие и большие неудобства. Не говоря уже о бедных губерниях, даже и в губерниях с зажиточным населением отдельные плательщики чувствовали крайнюю обременительность земских земельных окладов.

Правительство понимало необходимость выработки более или менее точных, постоянных, обязательных для самих земских учре-

---

[1]) И. Х. Озеров.—Русский бюджет, доходный и расходный. Москва 1907, стр. 22. В другом месте (см. „Основы финансовой науки“ Москва 1917, стр. 293) проф. Озеров определяет перечисленные выше сборы с частновладельческой земли в 33 коп. с десятины, а с крестьянской—в 1 р. 02 коп., т. е. во втором случае сборы выше более чем в три раза.

[2]) Н. Н. Покровский — op. cit. 81 след.

ждений правил об оценке имуществ и раскладке повинностей. Но для этого нужно было земским учреждениям дать более или менее точные и однообразные данные об оцениваемых ими землях, т. е. произвести земельный кадастр. Частичные попытки произвести таковой делались у нас еще до отмены крепостного права (в 1843—56 г.г. и в 1859 г.), но значения они к 80-тым годам иметь не могли как по незаконченности своей, так и по устарелости полученных тогда данных. В 1885 г. комиссия по пересмотру узаконений о земском обложении выработала проект правил о приемах оценки недвижимых имуществ. Проект этот увидел свет лишь в 1893 году, подвергшись к этому времени значительным изменениям (прежде всего—оценка была возложена на земские учреждения). Согласно правилам 1893 г. оценке подлежали все недвижимые имущества (в том числе городские), за исключением земель неудобных, монастырских, церковных, дворцовых и кабинетских, а также защитных лесов и некоторых других имуществ. Имущества должны были оцениваться по средней чистой их доходности. Основанием для оценки земельных имуществ должна была служить средняя доходность десятины по местностям и разрядам угодий, на основании данных о средней производительности почвы и средней стоимости полученных продуктов (за вычетом издержек по обработке). Однако, при отсутствии указанных данных, оценка доходности земельных имуществ могла производиться и на основании арендных, залоговых или продажных цен. Определив нормальную оценку десятины, предполагалось разбить земли на разряды и установить расценку отдельного землевладения путем помножения количества десятин земли данного разряда на полученную ранее среднюю цифру доходности одной десятины того же разряда. По правилам, уезды распределялись на однородные в хозяйственном отношении местности, местности в свою очередь на угодья и разряды угодий, причем для каждого разряда угодий каждой местности определялась средняя доходность десятины.

Закон 1893 года придавал особое значение определению средней доходности недвижимых имуществ и обложению их по таковой, справедливо считая ее наиболее верным показателем платежеспособности имущества, обладающим к тому же весьма ценным качеством, а именно сравнимостью с основанием для обложения промышленных и торговых предприятий, т. е. прибыльностью. Из этого можно заключить, что законодателю рассматриваемой эпохи не было чуждо понимание преимуществ принципа подоходности в обложении сравнительно с внешними признаками. Доходность земель и лесов должна была исчисляться по данным за предшествовавшие девять лет, а доходность городских недвижимых имуществ, заводов, фабрик, торговых и промышленных предприятий по данным за предшествовавшие шесть лет. Согласно инструкции министра финансов при определении доходности имущества не должны были приниматься в расчет ни задолжен-

ность имущества, ни лежащие на нем налоги и повинности. Что касается долгов, то на вычет их трудно было претендовать в то время. Вопрос этот еще и в настоящее время во многих случаях трудно разрешим, но непринятие во внимание уже существующих и, во всяком случае, несомненных обременений на имуществе в виде налогов и повинностей представляет собой и по тому времени несомненный пробел в сравнительно либеральной реформе. Об'яснением этой сдержанности со стороны министра финансов могло служить лишь одно соображение, а именно, что при допущении вычета из доходности земли всех сборов и повинностей (денежных и натуральных), уже лежавших на крестьянской земле, самая доходность этой земли во многих случаях оказалась бы весьма проблематичной. А между тем ее нужно было как раз в соответствии с найденной доходностью (конечно, только приблизительной, средней) еще раз обложить.

Как упомянуто выше, правила 1893 года предусматривали одновременно и оценку недвижимых городских имуществ. Последние должны были оцениваться по среднни наемной плате за последние годы или по продажной их цене. Что касается доходности фабрик и заводов, то она определялась по ценности помещений, машин и прочего оборудования. В городах отношение доходности к ценности имущества могло колебаться, согласно закону, в пределах от 3 до 6%, а в селениях—не свыше 5%.

За пять слишком лет действия закона 1893 г., пока он был преобразован, лишь в 55 уездах были собраны оценочные материалы для земель и лишь в 45 уездах—для лесов. К выработке же оценочных норм почти вовсе не приступали. Причину неудачи этой первой у нас серьезной попытки кадастрирования справедливо усматривали в то время прежде всего в самом составе земских собраний, на которые возложено было собирание и разработка необходимых для составления оценок сведений. Окончание работ должно было иметь своим результатом повышение земельного обложения как раз для тех, кто эти работы производил.

В силу указанных и иных соображений закон 1899 года возлагает в дальнейшем собирание и разработку данных по установлению оценочных норм на губернские земские управы и состоящие при них оценочные бюро. Во главе губернской оценочной комиссии, вместо предводителя дворянства, был поставлен губернатор. Кроме того, из казны определено было земствам на производство оценочных работ ежегодное пособие в один миллион рублей. Тем не менее, оценочные работы подвигались крайне медленно и к 1 янв. 1913 года, то-есть почти через двадцать лет после первого их начала, по данным департамента окладных сборов, достигли следующих результатов: из 359 уездов, в которых работы производились, оценочные материалы были собраны для земель в 305 уездах, а для лесов в 275 уездах. Эти материалы были разработаны для земель в 224 уездах и для лесов в 205 уездах. Далее, оценочные нормы были утверждены в 81 уезде для земель

и в 69 уездах для лесов. Наконец, последняя стадия работ—оценки наложены на отдельные имущества—была выполнена и для земель, и для лесов только в 65 уездах, составляющих лишь 18,1% всех тех уездов, в которых работы вообще были предприняты. Эти скромные как по количеству, так и в особенности, как увидим ниже, по качеству результаты обошлись все же в 19 с лишним милл. руб., из которых почти 14 милл. дала казна и только 5 с небольшим милл.—земство.

Количественную оценку результатов оценочных работ мы, таким образом, имеем в приведенных выше данных департамента окладных сборов. Качественная оценка их такова: „Прежде всего [1]),—говорит И. М. Кулишер,—нарушен был с самого начала работ основной принцип земельного кадастра, наличность единого общего плана, распространяющегося на всю страну, определяющего способы и приемы оценки. Каждая губерния по своему усмотрению практиковала те или другие методы в смысле собирания оценочных материалов и разработки их, вследствие чего получалась крайняя разнородность оценок—даже в соседних, одинаковых по своим хозяйственным условиям, губерниях. Одни губернии производили сплошную подворную оценку, другие—выборочную (оценку некоторых хозяйств), третьи комбинировали оба начала. Бралось на выбор от 5 до 20 проц. (по различным губерниям) дворов, или опрашивался механически, напр., каждый 10-й двор, или же „типичные“ дворы, или с наиболее толковыми хозяевами и т. д.“. Далее, „при разработке самых материалов уезды делились на местности по разнообразным признакам (почва, густота населения, условия сбыта и т. д.), деление на угодья производилось то весьма дробное (9 видов), то суммарное (2 вида—поля и луга); пашня делится на много разрядов (до 16) или вовсе не делится. Доходность земель обычно определяется путем учета сельско-хозяйственных выручек и затрат, но число доходных и расходных статей неодинаково по губерниям, некоторые же без всякого к тому основания вместо такого исчисления пользуются арендными платами, другие вычитают проценты на капитал, чтобы получить чистую земельную ренту“ [2]).

Нет ничего удивительного, что оценочные работы не привели ни к каким изменениям в организации поземельного налога. Накануне введения подоходного налога наш поземельный налог был в том же виде, как и во второй половине XIX ст. Даже раскладочную форму он сохранил до самого последнего времени. В отношении приобретения характера равномерности поземельный налог также почти совершенно не подвинулся вперед. Обложение земли составляло у нас в разных губерниях различный процент как ценности таковой, так и ее доходности. Точно также разница в среднем обложении земли по губерниям очень мало соответствовала

---

[1]) И. М. Кулишер—Очерки финансовой науки. Вып. II, стр. 49.
[2]) Ibid.

действительному различию средних земельных рент. Мало того, во многих случаях, а именно в отношении крестьянских надельных земель, которые составляли все же половину всего землевладения, налог утрачивал и свой характер поземельного налога, так как раскладка его производилась, главным образом, по общей состоятельности плательщика, а земля или вовсе не принималась в расчет или служила лишь одним из признаков упомянутой состоятельности.

Близко к поземельному налогу стоял у нас *налог на недвижимую собственность в городах, посадах и местечках*, который был установлен в 1863 г. взамен отмененной подушной подати с мещан. Этому налогу подлежала вся недвижимая собственность, приносящая доход и находящаяся на городской земле, как-то: дома с принадлежащими к ним дворами и постройками, сады, огороды, складочные места, фабрики, заводы, бани, пустопорожние места и проч. Налог должен был доставлять фиску ту сумму, которую последний получал раньше в виде подушной подати. Вся эта сумма законодательной властью распределялась между отдельными губерниями, а в губернии назначенная для нее часть распределялась губернским земским собранием по городам, местечкам и посадам в соответствии с общей ценностью в них подлежащего имущества. В свою очередь, города, с помощью местных органов самоуправления, производили раскладку налога уже по отдельным имуществам.

Необходимо общим образом заметить, что все сказанное относительно поземельного налога в значительной мере приложимо и к налогу с недвижимых имуществ. Какие бы то ни было точные и общие правила оценок городского имущества отсутствовали. Обложение имуществ не только не отличалось уравнительностью и не находилось в соотношении с их действительной прибыльностью или ценностью, но не всегда и стремилось к этому. В большинстве случаев вовсе и не предпринималась действительная оценка имущества по его доходности или стоимости. Производилась лишь относительная расценка их с целью более или менее равномерного распределения назначенной для данного города или местечка суммы налога. Важно было не то, чтобы обложить то или иное имущество сообразно с его платежеспособностью, а то, чтобы назначенная сумма была собрана без особых затруднений и протестов со стороны отдельных плательщиков.

Изменить это ненормальное положение пытается тот же, что и для поземельного налога, закон 8 июня 1893 г., правила которого предусматривают и новые основания оценки городских недвижимых имуществ. Согласно этим правилам, упомянутые имущества должны оцениваться каждое отдельно, по индивидуальным признакам, определяющим их среднюю доходность, а именно: имущества, сдаваемые в наем, оцениваются по наемной плате, за вычетом из нее необходимых для поддержания имущества в порядке расходов; что касается прочих имуществ, то они должны

были оцениваться или по соображению с подобными же имуществами, сданными в наем, или же за среднюю их доходность принимался известный процент их стоимости. Эти правила были положены в основу оценочных работ, которые велись около двадцати лет. Производство работ возложено было на особые оценочные комиссии, в состав которых входили прежде всего представители правительства, так что комиссии носили характер правительственных учреждений. Вместе с тем, для поднятия интереса к делу, в комиссию были в широкой степени привлечены представители заинтересованной стороны, т. е. представители земства, домовладельцев и вообще городских жителей, в той или иной форме плательщиков налога. Блестящими результаты нельзя назвать, однако, и здесь. За двадцать лет работы оценочных комиссий в 331 уезде из 359 было закончено собирание оценочных материалов, в 261 уезде спроектированы оценочные нормы, в 93 уездах названные нормы утверждены и только в 63 уездах, что составляет лишь 17½ % их общего числа, работа была доведена до конца, т. е. оценки были наложены на отдельные имущества.

Совершенно независимо от этих работ—налог с городских недвижимых имуществ был в 1910 году реформирован. Сущность реформы, вступившей в действие с 1 янв. 1912 г., заключается в том, что налог был сделан окладным. Впредь недвижимые имущества должны были облагаться по своей чистой доходности. Для определения доходности каждые пять лет производится перепись городских имуществ, при чем определяется сначала средняя валовая доходность недвижимых имуществ сообразно наемной плате каждого из них, а затем, путем вычета из нее расходов по содержанию, страхованию, охране, ремонту, уплате земских и городских налогов, выводится средняя их чистая доходность. Для имуществ же, не сданных в наем, валовая доходность определялась по соображению с наемными ценами однородных имуществ, сданных в наем. Вычеты из валовой доходности производились, однако, не в виде индивидуальных, реальных цифр, а по средним нормам, специально устанавливавшимся для разных категорий имуществ в каждом городе. В тех случаях, когда невозможно бывает указанными в законе способами определить валовую или чистую доходность имущества, последняя принималась равной 5% его ценности, которая в свою очередь устанавливалась на основании залоговых или страховых оценок, а также на основании продажных цен для подобного рода имущества. Этим способом исчислялась обычно доходность городских пустопорожних земельных участков, не эксплоатируемых лично их владельцами и не сдаваемых ими в наем, а также таких недвижимостей, как заводы, фабрики, театры, которые редко сдаются в наем.

Для владельцев недвижимого имущества в городах, местечках и посадах закон 1910 года устанавливает нечто в роде обязательной декларации об упомянутом имуществе. Каждые пять лет домо-

владелец обязан был представить не позднее 1 января заявление по особой форме, в котором должны были быть перечислены все строения и помещения, входящие в состав данного домовладения, а также размер наемной платы за каждое из них. Утайка того или иного факта, направленная к сокрытию истинной доходности имущества, каралась штрафом, в несколько раз превосходившим утаенную часть налога.

Оценку имущества новый закон возлагал на городские присутствия, состоящие в большинстве своем из представителей плательщиков под председательством правительственного податного инспектора. Общее заведывание организацией взимания налога принадлежало губернским или областным присутствиям, состоявшим, под председательством управляющего казенной палатой, из правительственных должностных лиц и представителей плательщиков, хотя последних уже в меньшей степени, чем в городских присутствиях. Впрочем, и в городских присутствиях руководство всем делом принадлежало не плательщикам, а податному инспектору. Последнее обстоятельство, вероятно, и является причиной того, что закон 1910 года возбуждал сильные неудовольствия со стороны домовладельцев, особенно крупных, и нарекания на введенное якобы им чрезмерное обложение городских недвижимостей. Если в последнем утверждении и заключалась известная доля истины, то необходимо признать и значительное совершенство новой организации налога, в гораздо большей степени гарантировавшей уравнительность его окладов по сравнению с бывшею до того раскладочной системой.

Новая система обложения по доходности привилась очень быстро. По данным департамента окладных сборов уже в первый год применения закона, в 1912 г., из общего числа облагаемых имуществ 89,8% таковых было обложено по доходности, 8,6% по ценности и 1,6% смешанным образом, т. е. отчасти по доходности, отчасти по ценности. Попутно при этом обнаружилось, что, несмотря на значительное увеличение в 1912 году общей суммы поступлений от налога с городских недвижимых имуществ, оклады налога в некоторых случаях не только не повысились, но даже понизились, а именно в 137 городских поселениях, в том числе во многих уездных городах, обложение было понижено в пределах между 10 и 78%. Это показывает, что новый налог оказался более уравнительным, чем прежний, до закона 1910 года. Факт этот может служить одновременно и лишним подтверждением истинности того положения, что единственно правильным мерилом платежеспособности имущества является его доходность, понимая под таковою и кон'юнктурный прирост ценности такого имущества, как пустопорожние земельные участки, здания и сооружения, искусственно оставляемые их владельцами в состоянии бездоходности из расчета на кон'юнктурный прирост их ценности.

Продуктивность налога с городских недвижимых имуществ такова: в 1909 году поступления от него составили 23,3 милл.

рубл., в 1910 г.—21,8 милл. руб., в 1911 г.—21,1 милл. руб., в 1912 г.—30,9 милл. руб., в 1913 г.—37,6 милл. руб., в 1914 г.—27,4 милл. руб.

Третьим реальным налогом в русском прямом обложении дореволюционного времени был *налог на доходы от денежных капиталов*. Мысль о введении его впервые появилась в 1879 году, но составленный тогда проект осуществления не получил. В середине восьмидесятых годов, при министре финансов Н. Х. Бунге, под влиянием необходимости изыскания новых средств для покрытия государственных расходов финансовое ведомство вновь обратилось к проекту обложения доходов от денежных капиталов. Обложение ссудных капиталов казалось при этом вполне справедливым, так как проценты от них, представляя собой один из верных и спокойных доходов, в то же время не несли той налоговой тягости, которая лежала на капиталах, помещенных в торговые или промышленные предприятия. В связи с прочими реформами, проводившимися в ту эпоху Н. Х. Бунге, 20 мая 1885 года появился и закон об обложении доходов от ссудных капиталов. Закон появился сначала с довольно узко очерченной сферой применения, но затем постепенно расширялся, охватывая все новые и новые виды денежных капиталов. Так, первоначально доходы, приносимые акциями железнодорожных обществ, не подлежали обложению, но в 1887 г. закон распространен был и на них. При этом с дохода, гарантированного правительством, налог был установлен в размере 5%. а с негарантированных доходов—в размере 3%. В 1894 г., однако, налог был повышен и для последней группы доходов до 5%. Далее, первоначально обложению не подлежали доходы от капиталов, вносимых в банкирские конторы и меняльные лавки, но в 1895 г. они также подпали под действие закона 1885 г. В 1905 году привлечены были доходы, доставленные капиталами, ссуженными частными лицами или учреждениями подотчетным промышленным предприятиям, и, наконец, в 1914 г. туда же было присоединено и обложение капиталов, обеспеченных закладными на недвижимости, которое производилось у должника с правом вычета для последнего уплаченной суммы из своего долга кредитору. Правда, в данном случае облагался самый капитал, а не доход от такового, но зато в размере 0,4%, что соответствовало 5%-ному налогу с дохода от данного рода капиталов.

Таким образом, в эпоху появления подоходного налога у нас облагались налогом в размере 5%: 1) доходы от процентных бумаг государственных, общественных и частных всех наименований (в том числе гарантированные и негарантированные доходы от акций железнодорожных обществ, дивиденды, выдаваемые по негарантированным правительством акциям, супердивиденды по дивидендным и по непогашенным гарантированным акциям и т. п.); 2) доходы, доставляемые вкладами на текущий счет и другими процентными вкладами, внесенными в банки

государственные, общественные, акционерные и общества взаимного кредита, а также в банкирские заведения и меняльные лавки и, наконец, доходы, доставляемые денежными капиталами, ссуженными, под каким бы то ни было наименованием, отдельными частными лицами или учреждениями—торгово-промышленным предприятиям, подлежащим платежу государственного промыслового налога на основаниях, установленных для предприятий, обязанных публичною отчетностью. Обложению подлежали также все процентные бумаги, принадлежащие правительственным и общественным учреждениям, напр., министерствам, ученым учреждениям, церквам и благотворительным учреждениям. Последнее было сделано в целях предупреждения злоупотреблений на этой почве. Для того же, чтобы компенсировать эти учреждения за потерю ими тех средств, которых они вследствие этого налога лишились, закон предоставлял им право ходатайствовать об ассигновании из казны постоянных пособий.

Некоторые доходы от ссудных капиталов были все же освобождены от обложения. Таковы: а) доходы по тем процентным бумагам, о которых правительство заранее об'явило, что проценты с них не будут облагаться никаким налогом. При введении налога, т. е. в 1885 г. сумма таких государственных процентных бумаг составляла 1.957 милл. руб., а ежегодные проценты по ним определялись в 90.261 тысячу рублей; в) в целях поощрения сбережений среди населения у нас не облагались, подобно тому, как это делает Франция, доходы от вкладов в сберегательные кассы, ссудо-сберегательные товарищества и сельские банки; с) акции и паи торговых и промышленных предприятий, так как их доход уже облагался путем промыслового налога самостоятельно. Но и помимо перечисленных не облагалась еще довольно обширная группа доходов с ссудных капиталов в виде процентов по бумагам, размещенным заграницей. В конце прошлого столетия, в связи с усиленными стараниями русского финансового ведомства привлечь в страну золото и облегчить выпавшие на ту пору денежные затруднения, вся политика его в отношении наших процентных бумаг была направлена на удержание последних заграницей. С этой целью закон 10 дек. 1899 г. устанавливает из'ятие из действовавших правил о 5% сборе, освобождая от уплаты такового, кроме перечисленных выше, доходы: d) от негарантированных правительством облигаций, выпущенных русскими акционерными компаниями и реализованных заграницей и, наконец, е) от облигаций, выпущенных заграницей иностранными обществами, допущенными к производству операций в России, при том условии, что означенные процентные бумаги выпущены в иностранной валюте без паритета на русскую валюту. На русских биржах такие процентные бумаги к обращению не допускались.

Что касается способа взимания налога, то он представлял собою косвенный способ взимания у источника. Кассы, выплачивающие доход по купонам и дивидендам, удерживают с полу-

чателя соответствующую сумму в виде налога, а затем передают ее фиску.

Поступления от обложения доходов с денежных капиталов составили в 1886 г. 10 милл. руб., а к 1914 г. достигли 35,3 милл. руб., в 1915 г. они составили 43,4 милл. руб., в 1916 г.—52,4 милл. руб. Чрезвычайно интересную таблицу распределения сбора с доходов от денежных капиталов по различным группам этих капиталов мы находим в Ежегоднике Министерства Финансов [1]):

Годы	От государственных %/% бумаг.	От %/% бумаг, выпущ. частн. обществами.	От железнодорожных акций.	От вкладов в кредитн. учрежд. на тек. счет.	От специальн. текущих счетов.	От денежн. капиталов, ссужаемых частн. лицами и учреждениями торг.-промышл. предприятиям.	ИТОГО.
	В тысячах рублей.						
1914	10.168	12.187	979	7.078	2.864	2.023	35.299
1913	10.595	12.286	574	6.703	2.921	2.025	35.104
1912	8.863	11.059	676	5.695	2.279	1.842	30.414
1911	8.659	10.586	638	5.057	1.953	1.870	28.763
1910	8.068	9.892	447	4.195	1.202	1.585	25.389
1909	7.774	9.148	177	3.884	919	1.510	23.412

Наибольшую сумму поступлений дали, напр., в 1914 г. сборы с доходов от процентных бумаг, выпущенных частными обществами, а именно 34,5% всех поступлений по этой статье, затем идут сборы с доходов от государственных процентных бумаг—28,8%, с доходов от внесенных в кредитные учреждения вкладов на текущий счет и других процентных вкладов—20,1% и от специальных текущих счетов—8,2%; совсем незначительный процент дали сборы с доходов от денежных капиталов, ссужаемых частными лицами и учреждениями подотчетным торгово-промышленным предприятиям—5,6% и еще меньше—с доходов от железнодорожных акций—менее трех процентов всех поступлений этого рода за указанный год.

[1]) Ежегодник Министерства Финансов за 1916 год, Петроград 1917.

ГЛАВА II.

Элементы подоходности в русском промысловом обложении дореволюционного времени.

Центром нашего прямого обложения в дореволюционную эпоху был, несомненно, промысловый налог, охватывающий, как известно, одну из активнейших сторон современной хозяйственной деятельности человека—соединение труда с капиталом на почве переработки, обмена и передвижения ценностей.

Будучи облечен в древнем периоде русской фискальной истории в форму внутренних таможенных сборов (мыт) и различных сборов при продаже товара (померное, весчее), промысловый налог, пройдя в XVI ст. через период неопределенных сборов с горожан в виде пятой, восьмой, десятой, пятнадцатой, двадцатой деньги, смотря по надобностям фиска, в Уложении Алексея Михайловича 1649 г. приводит к подробному и точному определению прав лиц торгового сословия и их податных обязанностей. Следующим этапом в развитии форм русского промыслового обложения является Новоторговый устав 1667 г., согласно которому для русских торговых людей был установлен определенный сбор со всех товаров, находящихся в продаже, как говорится в уставе, с „прямой продажной цены". С упомянутой продажной цены взималось: с весчих товаров по 10 денег с рубля, а с невесчих и со всяких товаров, продаваемых в Архангельске—8 денег с рубля; с товаров, продающихся в городах по мелочам, также по 10 денег; с денег, привозимых для покупки товаров—по 5 денег с рубля, а когда на эти деньги будут куплены товары, то с них также по 5 денег и т. д. За необ'явление товара, тайную и беспошлинную торговлю или за об'явление с утайкою, без записи в книгу, устав грозит конфискацией товаров. Заниматься торговлею или ремеслом имел право только тот, кто записался в соответствующий „чин", а помимо „извычных рядов лавок" торговать запрещалось. Во всех этих мероприятиях, далеких еще от специального промыслового налога, ясно сквозит желание законодателя, облагая торговлю, тем самым обложить и прочие промыслы, так или иначе с нею связанные.

При Петре I возникает уже мысль о правильном промысловом кадастре, но дело ограничивается лишь разделением по-

стоянного городского населения, бывшего самым промышленным классом уже и в то время, на три разряда, из которых первые два назывались гильдиями. При Екатерине II мы видим все купечество разделенным на три гильдии. Принадлежность к той или иной гильдии зависит от величины об‘явленного самим купцом капитала. Подушная подать для купцов в то время была отменена, а взамен нее купцы обязаны были платить особый гильдейский сбор в размере 1% с об‘явленного по совести капитала. Впоследствии сбор этот был повышен и равнялся, напр., в 1812 г. $4^{3}/_{4}$%. Далее, с законом 14 ноября 1824 года, заключавшим в себе, так назыв., „Дополнительное постановление об устройстве гильдий и о торговле прочих состояний“, мы видим в русском торговопромышленном обложении заимствованную из Франции *патентную систему*. Гильдейский сбор при этом превратился в определенный оклад для каждой гильдии, определяемый независимо от суммы об‘явленного капитала. Помимо того, введен был еще билетный сбор с излишних против установленного нормального числа лавок. Свободные прежде от промыслового обложения мещане и приказчики должны были теперь брать особые свидетельства, оплачиваемые определенным сбором. Правда, еще и в это время величина обложения не столько находилась в зависимости от размеров оборота торгующего, сколько от широты предоставляемых ему сословных прав.

Началом правильного промыслового обложения у нас служит появившееся в 1865 г. „Положение о пошлинах за право торговли и промыслов“, отменившее прежнее об‘явление капиталов и оставившее только две гильдии. Положение 1865 г. при определении окладов налога принимало уже во внимание: 1) виды торговли и промыслов; 2) классы местностей, каковых установлено было 5; 3) размер торговых и промышленных оборотов, выражающийся в числе заведений или, как напр., для банковских учреждений в сумме основного капитала. Внешними признаками для обложения торговли служило разделение ее на оптовую, розничную, мелочную, развозную, разносную. Наряду с торговлей промысловому обложению подлежали и такие предприятия, как постройка, содержание и наем купеческих судов, банковые предприятия, экспедиционные, комиссионные и маклерские операции, содержание контор и кладовых и т. п. Далее, облагалось тем же налогом вступление в обязательства с казною, земскими учреждениями, а равно заключение между частными лицами договоров о поставке товаров и о подрядах. При обложении промыслов во внимание принимались такие признаки, как наличие и число паровых машин, количество рабочих, занятых в данном предприятии, и проч. Некоторые виды промысловых занятий были, однако, оставлены свободными от обложения. Такова, напр., торговля хлебом, скотом, льном, пенькою и т. п., если только продажа этих товаров производится не из складов или лавок. Точно также из‘яты были от обложения лесопильни, маслобойни, кир-

личные заводы, если они расположены вне городской черты, служат для переработки материалов собственного или местного сельского хозяйства, имеют не более шестнадцати рабочих и не употребляют машин и снарядов, приводимых в движение паром или водою. Промысловое обложение заключалось в обязанности торгующего или промышленника взять, во-первых, гильдейское свидетельство первой или второй гильдии, с выборкой которого связывалось и причисление к купеческому сословию и, во-вторых, билеты на торговые и промышленные заведения по числу таковых. Как гильдейские свидетельства, так и промысловые билеты, помимо пошлин в пользу казны, обложены были еще дополнительным сбором на местные нужды. Что касается сахарных заводов, табачных фабрик, винокуренных, водочных и пивоваренных заводов, то они платили еще особые патентные сборы.

Как видно из приведенного, Положению 1865 г. было еще чуждо обложение по прибыльности, являющейся единственно правильным налоговым показателем в торгово-промышленной деятельности. Вместо этого, Положение старается учесть внешние признаки деятельности того или иного рода предприятий. Но так как внешние признаки всегда дают ложное представление о налогоспособности предприятия, а Положение 1865 г. принимает в расчет еще и очень незначительное количество их (напр., для купцов—число лавок, принадлежащих одному владельцу), то не удивительно, что наше промысловое обложение того времени отличалось крайней неуравнительностью. Особенно плохо была учтена разница между предприятиями с крупным и мелким оборотом. Крупные предприятия вследствие этого оказывались обложенными не прямо, а обратно пропорционально своему обороту и своей прибыльности. Это обстоятельство отражалось, конечно, и на незначительной продуктивности этого обложения для фиска. Сборы за права торговли и промыслов, не считая дополнительных сборов в пользу земств и городов, составили в 1865 г. 8,4 мил. руб., а в 1880 г.—12,6 милл. руб., т. е. возросли за эти 15 лет только на 50%, в то время как обороты внешней торговли России увеличились за тот же промежуток времени, по крайней мере, в три раза и обороты внутренней торговли также очень сильно возросли. В то же время, хотя и было очевидно, что оклады налога в общем отстают от роста прибыльности развивающихся торговли и промышленности, повышение этих окладов, неоднократно предпринимавшееся, не могло итти должным темпом вследствие наличия опасности обострить неуравнительность обложения еще больше. Очень часто крупные торговцы и промышленники избегали соответствующего обложения просто тем, что, отказываясь от некоторых преимуществ, для них несущественных, не вступали в первую гильдию и, вследствие одного этого, их миллионные обороты пользовались тем же податным режимом, что и обороты сравнительно мелких оптовых торговцев. Повышение же окладов для второй гильдии, оставаясь нечувствительным для первых, разорило бы вторых.

В эпоху налоговых реформ 1881—87 г.г., связанную с пребыванием на посту министра финансов Н. Х. Бунге, бывшего, как известно, до того профессором политической экономии и статистики в Киевском университете, был поставлен на очередь вопрос и о пересмотре промыслового обложения. Выработанный по этому поводу министерством финансов проект стоял на совершенно правильном пути. Проект имел в виду обложить дополнительным сбором наиболее крупные торговые и промышленные предприятия, для которых уплата одних гильдейских сборов была явно недостаточной. Предложено было взимать 3% с той части чистого дохода всевозможных торгово-промышленных предприятий, которая превышала в предшествующем окладном году при свидетельствах 1-й гильдии — 20 тысяч рублей, а при свидетельствах 2-й гильдии — от 1.200 до 4.000 рублей, смотря по местности. Определение чистого дохода производилось следующим образом: из валового дохода предприятия исключались все расходы на управление, на поддержание предприятия в исправности, исключались издержки производства и другие, связанные с производством расходы, в том числе и проценты, уплачиваемые по занятому для устройства и ведения предприятия капиталу. У предприятий, обязанных публичной отчетностью, материалом для исчисления их чистого дохода должны были служить их проверенные в установленном порядке отчеты. У прочих же предприятий доход исчислялся правительственными податными учреждениями, которые в виде уездных и губернских податных присутствий предполагалось по проекту в первом случае под председательством чиновника казенной палаты, а во втором—под председательством ее управляющего образовать из выборных от уездного земского собрания, от уездной городской думы и от самого купечества. В эти учреждения предприятия, обязанные публичной отчетностью, должны были представлять свои ежегодные отчеты, а владельцы и руководители прочих предприятий обязаны были (также ежегодно) подавать в установленной форме заявления о размерах своего чистого дохода за соответствующий год.

Легко видеть, что рассматриваемый проект Н. Х. Бунге в сущности вводил для торговых и промышленных предприятий правильно построенный подоходный налог, с декларативным методом определения подлежащего обложению дохода. Этот-то принцип подоходности обложения и послужил главным препятствием к проведению проекта в жизнь. Против принятия этого принципа в качестве основы промыслового обложения высказался и Государственный Совет и запрошенные министерством финансов по этому поводу биржевые комитеты. При этом приводились те же обычные ходячие возражения, что и против подоходного налога вообще. Действительную прибыль трудно де определить, в особенности, мол, в русских условиях, придется полагаться на показания самого плательщика, а это ведет

к обманам и к усиленному обложению лиц, добросовестно показавших свою прибыль, и т. д. Биржевые комитеты находили, между прочим, и несправедливым обложение торговли и промышленности подоходным сбором в то время, как прочие виды дохода этому сбору не подлежат.

Тем временем появился закон 5 июня 1884 г., внесший в действовавший устав о промысловом обложении некоторые существенные изменения в смысле предоставления льгот менее значительным торговым и промышленным заведениям. В то время, как ставки налога для мелких ремесленных и торговых заведений были понижены, гильдейские сборы с более крупных предприятий по закону 1884 г. повышены. До закона 1884 г. поземельные банки и общества взаимного кредита с капиталом не свыше 10 тысяч рублей были свободны от платежа торговых сборов. Упомянутый закон привлекает и их к платежу таковых по 2-й гильдии. Далее, законом 1884 г. все существовавшие до того сборы с промысловых занятий и торговли, а именно: 1) основной оклад, установленный законом 1865 г., 2) дополнительный сбор на квартирную повинность, введенный законом 1874 г., 3) добавочный сбор на земские повинности, введенный одновременно с предыдущим, и, наконец, 4) дополнительные пошлины, установленные в 1880 г.—были соединены в один сбор. Одновременно были понижены местные сборы по гильдейским свидетельствам (с 25 до 15%). Мещане же ремесленники и цеховые ремесленники, работающие без наемных рабочих, и ремесленные заведения с одним рабочим были вовсе освобождены от промыслового сбора, а для промышленных заведений, имеющих менее 16 рабочих, промысловые сборы были понижены. Так, напр., промышленные заведения с числом рабочих от 10 до 16 человек должны были теперь платить от 10 до 30 рублей вместо прежних 11 — 33 рублей.

Новый закон только несколько смягчил прежние недостатки нашего промыслового обложения, понизив налоговую тягость для мелких промышленных предприятий, но классификация их по внешним грубым признакам и по слабо дифференцированному географическому коэффициенту (по 5 классам местностей) осталась попрежнему в силе. Поэтому, несмотря на неудачу, постигшую проект Н. Х. Бунге, министерство финансов разработало новый проект реформы промыслового налога, который во многом напоминал первый. Проект этот, ставший 15 янв. 1885 г. законом, содержал два вида дополнительных сборов: процентный, которому подлежали акционерные компании, товарищества на паях и прочие общества, обязанные публичной отчетностью, и раскладочный для прочих торговых и промышленных предприятий, обязанных по прежнему законодательству выборкою гильдейских свидетельств и билетов.

Дополнительный процентный налог, как и предполагалось в первом проекте Бунге, взимался в размере 3% с чистой при-

были акционерного предприятия, т.-е. сохранил свой характер частичного подоходного налога. Что же касается неотчетных предприятий, то здесь, по сравнению с первым проектом, были сделаны значительные отступления. Для них каждые три года в законодательном порядке назначалась по каждой губернии определенная сумма налога, находящаяся в известном соотношении с суммой фабрично-заводского производста и ценой уплачиваемых пошлин за гильдейские свидетельства и билеты в данной губернии. Назначенная для губернии сумма распределялась затем губернскими присутствиями между городами и уездами и далее уездными присутствиями—между отдельными плательщиками сообразно с предполагаемой прибыльностью их предприятий. Предполагаемая же прибыль определялась на основании валового дохода, путем установления податным присутствием процента так назыв. нормальной прибыльности для каждого рода торговли или промысла. Предприятия с незначительным оборотом, а также те из них, которые находились в затруднительном положении, могли быть исключены из раскладки, но с тем, чтобы сумма, причитающаяся казне, была внесена полностью.

Закон 1885 г. до полного преобразования его в 1898 г. подвергся еще изменениям: a) в 1887 г., когда к процентному сбору с прибылей привлечены были все кредитные учреждения, обязанные публиковать отчеты о своих операциях, а также иностранные компании, производящие операции в России, b) в 1889 г., когда к дополнительному сбору были привлечены и некоторые негильдейские предприятия, и c) в 1892 году, когда процентный сбор с акционерных предприятий был повышен с 3 до 5% чистой прибыли, а сумма раскладочного налога увеличена на 25%. Тогда же к платежу раскладочного налога привлечены были также неакционерные фабрики и заводы, а именно те из них, которые подлежали платежу акцизных сборов.

Рост государственных расходов, который в девяностых годах прошлого столетия принял особенно быстрый темп, побудил русское министерство финансов прибегнуть к изысканию новых источников дохода, чтобы держать бюджет в равновесии. Однако, к этому времени большинство налогов было доведено уже до предела их нормальной продуктивности и дальше они не могли быть повышены, без излишнего обременения плательщиков. Косвенные налоги к тому же незадолго перед тем, в 1892 году, уже были повышены, и этот наиболее выносливый и обильный источник был близок к иссяканию, квартирный налог давал меньше, чем от него ожидали, а выкупные платежи, составлявшие главную массу нашего поземельного обложения, накопили крупные недоимки, взыскание которых становилось делом почти безнадежным. При таких условиях взоры нашего финансового ведомства, естественно, остановились на торговле и промышленности. По мнению министра финансов, пост которого в то время занимал С. Ю. Витте, как раз торговля и промышленность пред-

ставляли собою отрасли народного хозяйства, наименее использованные в налоговом отношении. Между тем именно они, благодаря приливу в них местных, русских, и иностранных капиталов, последовавшему за укреплением в тех же девяностых годах русской денежной системы, обнаруживали несомненный расцвет. В особенно же благоприятном положении находилась фабрично-заводская промышленность, беспрепятственно развивавшаяся под защитой высокого таможенного тарифа. Повышение промыслового налога было, таким образом, с одной стороны—необходимым способом увеличения государственных доходов, а с другой—оно представлялось вполне справедливой мерой для исправления создавшейся с течением времени неуравнительности обложения различных отраслей народного хозяйства. Было, однако, вполне очевидным, что прежний путь простого повышения процентного сбора или суммы раскладочного налога невозможен, так как основания обложения далеко не удовлетворяли требованиям уравнительности. Необходимо было пересмотреть всю систему, приспособив ее более, чем то было до того, к требованиям уравнительности обложения и использовав опыт, накопившийся за время существования промыслового налога.

В результате намерений министерства финансов 8 июня 1898 года появилось „Положение о государственном промысловом налоге", действовавшее с небольшими изменениями в течение двадцати лет до октябрьской революции, а также и первые годы после таковой, хотя уже и в значительно измененном виде [1]). В Положении 8 июня нашли себе место все элементы нашего прежнего промыслового законодательства и, таким образом, новый закон устанавливал комбинированный режим трех систем: патентной, окладной подоходной и раскладочной.

Главной особенностью нового порядка промыслового обложения было перенесение центра внимания с лица на предприятие. Промысловые свидетельства,—говорится в Положении (ст. 409),—должны быть выбираемы на каждое отдельное торговое или промышленное заведение, на каждое отдельное паровое судно, а также на каждый отдельный промысел или отдельное личное промысловое занятие. Этим путем достигалась большая, чем при прежнем законодательстве, уравнительность обложения, так как теперь каждый торговец и каждый промышленник привлекался к платежу промыслового налога соответственно количеству содер-

---

[1]) Декретом 6 апреля 1918 г. был отменен промысловый раскладочный сбор с неотчетных предприятий и личных занятий и реформирован процентный сбор с прибыли; декретом 10 октября 1918 г. к платежу процентного сбора привлечены были торговые предприятия 4-го разряда и промышленные предприятия 7 и 8 разрядов, а также ярмарочная торговля; декретом 28 декабря 1918 г. основной промысловый налог, уплачивавшийся путем выборки промысловых свидетельств (патентов), был отменен, а процентный сбор с прибыли неотчетных и ставки налога с капитала отчетных предприятий были повышены. Таковы первоначальные главнейшие изменения текста Положения 1898 г., за которыми последовали дальнейшие.

жимых им предприятий. Однако, если промысловое свидетельство уже взято на торговое предприятие, то содержание складочных помещений, при условии, что последние предназначаются исключительно для хранения и очистки товаров, а не для продажи, отдельно налогом не облагается.

Государственному промысловому налогу подлежали: 1) торговые предприятия, в том числе кредитные и страховые предприятия, торговое посредничество, всякого рода подряды и поставки; 2) промышленные предприятия: фабрично-заводские (в том числе горно-заводские), ремесленные, горные и перевозочные и 3) личные промысловые занятия (ст. 366). Из приведенного выше правила закон устанавливает целый ряд из'ятий. Промысловому налогу не подлежали: а) предприятия, содержимые казною исключительно для казенных надобностей, государственные кредитные установления, эксплуатация казенных лесов и вообще казенные предприятия; в) предприятия, содержимые духовным ведомством, предназначенные для печатания и продажи учебных и духовно-нравственного содержания книг и пособий и проч.; с) предприятия, содержимые без отдачи в аренду земскими, городскими и сословными учреждениями в видах общественного благоустройства, общественного здравия, вспомоществования народному продовольствию, улучшения сельского хозяйства и развития кустарных промыслов; d) предприятия и учреждения по взаимному страхованию, без ограничения их капиталов, а также общественные, городские и сельские ломбарды, кассы для выдачи ссуд под ручные заклады, сберегательные кассы, основанные на началах взаимной помощи, потребительские общества, если сумма основного капитала каждого из названных предприятий не превышает десяти тысяч рублей, всякого рода трудовые товарищества или артели с капиталом не свыше 10 т. р. и числом работников не свыше четырех, издательство всякого рода произведений печати, а также содержимые вне столиц и местностей первого класса заведения для торговли произведениями печати. Точно также из промыслового обложения из'яты были: сельско-хозяйственная первичная обработка продуктов собственного, арендного или частью местного сельского и собственного лесного хозяйства, равно и заводы кирпичные, черепичные, гончарные, смолокуренные, маслодельни и сыроварни с числом рабочих не свыше двадцати, хотя бы и при употреблении механических двигателей, некоторые лесопильни, мельницы водяные, ветряные и паровые, маслобойни с числом рабочих не свыше десяти и проч. Указанной льготой пользовались также: разработка торфяных залежей, первичная обработка всякого рода камня, сланца и проч., фруктово- и виноградно-водочные огневые заводы, перекуривающие произведения собственных или арендуемых их владельцами садов, сельско-хозяйственное винокурение вообще, добыча серебра, занятия ремесленными и крестьянскими промыслами без посторонней помощи или с помощью одних

только членов своей семьи или одного постоянного наемного работника, а извозом временно, хотя бы и при большем количестве наемных работников, но не свыше четырех, всякого рода личные промысловые занятия, кроме особо поименованных.

Государственный промысловый налог по Положению 1898 г. состоял из основного и дополнительного. Основной налог уплачивается посредством выборки промысловых свидетельств, т. е. патентов всеми подлежащими промысловому налогу предприятиями. Что касается размера налога, то таковой определялся в зависимости, во-первых, от класса местности, где находится предприятие и, во-вторых, от разряда, к какому данное предприятие или занятие отнесено. Для указанной цели вся территория государства разделялась на классы местностей, сообразно развитию в них торговли и промышленности, а торговые и промышленные предприятия и личные промысловые занятия на разряды. Разделение местностей на классы, разряды предприятий и занятий, а также размер окладов основного промыслового налога устанавливались особыми расписаниями и ведомостями, подлежавшими пересмотру законодательным порядком через каждые пять лет [1]).

Размер оклада основного налога составлял: для торговых предприятий первого разряда 500 рублей и отдельно на складочные к ним помещения—30 рублей, для пятого разряда на развозный торг 20 руб. и на разносный—6 р. повсеместно. Для торговых же предприятий прочих трех разрядов оклад колебался в зависимости от местности между 2 и 150 рублями. Промышленные предприятия платили повсеместно: первый разряд 1.500 руб., второй—1.000 руб., третий—500 руб., четвертый—150 руб., пятый—50 руб. Остальные три разряда платили в зависимости от местности от 2 до 30 руб.

К торговым предприятиям первого разряда отнесены были: оптовая торговля, скупка в виде промысла для перепродажи внутри страны или для вывоза за-границу на сумму свыше трехсот тысяч руб. в год, кредитные установления с основным капиталом свыше двухсот тысяч руб., банкирские дома, страховые предприятия с капиталом свыше двухсот тысяч руб., комиссионерские, транспортные и экспедиторские дома и конторы, элеваторы, оптовые склады для торговли иностранным и туземным листовым табаком, подряды и поставки на сумму свыше двухсот тысяч руб., а также некоторые заведения трактирного промысла, аптеки, бани и проч.

К промышленным предприятиям первого разряда отнесены по Положению 1898 г.: всякого рода фабрики, заводы, горные промыслы, содержание рабочих артелей и самостоятельные биржевые и иные артели, извозный и рыбный промысел, а также

---

[1]) Нельзя не указать на полную аналогию изложенного с соответствующей частью действующего в настоящее время в России Положения о государственном промысловом налоге от 18 января 1923 г.

прочие промышленные предприятия с числом рабочих свыше одной тысячи. Для некоторых, особо перечисленных видов промышленных предприятий, принадлежность к первому разряду определяется числом рабочих только свыше пятисот человек. Таковы, например, фабрики бумагопрядильные, отбельные, красильные и отделочные, заводы рельсопрокатные, салотопенные, химические, сахарные, водочные, пивоваренные и проч.

В каждом, подлежащем основному промысловому налогу, торговом и промышленном заведении, если таковым не заведывает лично сам владелец или члены его семейства, должно быть, по крайней мере, одно заведывающее заведением лицо, имеющее надлежащее свидетельство на производство личных промысловых занятий. При этом розничная и оптовая торговли, хотя бы одного и того же хозяина, требовали каждая особого приказчика. Торговым предприятиям четвертого разряда, а также лицам, торгующим по свидетельствам на развозной торг, дозволялось, с целью побудить их к выборке свидетельств высшего разряда, содержать только по одному наемному приказчику на каждое предприятие или помещение для развозного торга, а кредитным установлениям с основным капиталом до десяти тысяч руб. разрешалось содержать только по два наемных приказчика. Содержание наемных приказчиков вовсе не дозволялось лицам, торгующим по свидетельству на разносный торг. Содержание странствующих приказчиков (комми-вояжеров) дозволялось только торговым и промышленным предприятиям, уплачивавшим основной промысловый налог в размере не менее ста пятидесяти рублей в год.

Для лиц, входивших по избранию или найму в состав советов, правлений, учетных и наблюдательных комитетов и ревизионных комиссий в предприятиях, обязанных публичной отчетностью, а равно для управляющих этими предприятиями, их товарищей и уполномоченных, размер основного промыслового налога исчислялся по совокупности получаемого означенными лицами в течение года жалованья и всякого рода денежного вознаграждения во всех предприятиях, на службе которых они состоят. Таким образом, закон 1898 г. устанавливал налог и на личные промысловые занятия.

В 1906 г., когда, под влиянием денежных затруднений, вызванных русско-японскою войною и революционным движением, были повышены: промысловый налог с капитала акционерных предприятий с прибылью свыше 3%, процентный сбор с прибыли тех же предприятий и процентный сбор с прибыли неотчетных предприятий, тогда же был повышен и сбор с общей суммы получаемого вознаграждения. К нему привлечены были при этом не только служащие состава высшего управления отчетных предприятий, но и прочие служащие указанных предприятий.

Вместе с тем сбор этот сделан был прогрессивным. По закону 1906 г. с суммы получаемого вознаграждения взималось:

При вознаграждении в сумме до	1.000 руб.				1%
свыше	1.000	„	до	3.000	2%
„	3.000	„	„	5.000	3%
„	5.000	„	„	10.000	4%
„	10.000	„	„	15.000	5%
„	15.000	„	„	20.000	6%
„	20.000	„		—	7%

Что касается патентной системы, то она оставлена была в полной неприкосновенности. Это пришлость сделать прежде всего потому, что около 20% всех предприятий, обязанных публичной отчетностью, не показывали в течение ряда лет никакой прибыли и, следовательно, процентным сбором не могли быть обложены. Наиболее интересной частью Положения 1898 года является поэтому дополнительный налог с предприятий, обязанных публичной отчетностью, так как именно в этой своей части у нас организация промыслового обложения наиболее близко подходила к подоходному обложению.

Дополнительный промысловый налог взимался с предприятий, обязанных публичной отчетностью, в виде: 1) налога с капитала; 2) процентного сбора с прибыли. Налогу с капитала подлежали предприятия, принадлежащие акционерным обществам и компаниям, паевым и иным товариществам по участкам, а также всякого рода кредитные установления, которые на основании уставов или заменяющих их правил обязаны публиковать отчеты о своих операциях или же представлять эти отчеты на утверждение по принадлежности. Налог с капитала уплачивался предприятиями с прибылью не свыше 3% на основной капитал в размере 15 коп., а с прочих (закон 1906 г.) — в размере 20 коп. с каждой сотни рублей основного капитала предприятия. При этом в уплату налога с капитала засчитывалась сумма основного промыслового налога, уплаченная по всем принадлежащим предприятию заведениям и складочным помещениям. За основной капитал предприятия, подлежавшего налогу, принималась нарицательная сумма всего капитала, значившаяся по отчету предприятия за истекший операционный год. К основному капиталу приравнивался складочный, паевой и другие подобные капиталы. Для кредитных установлений, выпускающих закладные листы или облигации и не имеющих основных капиталов, как, например, городские кредитные общества, земельные банки, земские кредитные общества и т. п., за означенные капиталы принималась десятая доля выпущенных ими в обращение закладных листов или облигаций. Налог с капитала, установленный, как видно из сказанного, в незначительном размере, имел своею главною целью предупредить умышленное преувеличение основного капитала, т.-е. разводнение капитала, что влекло за собой искусственное уменьшение процента облагаемой прибыли предприятия.

Предприятия, обязанные публичной отчетностью, прибыль которых не превышала 3% на основной капитал, платежу процентного сбора с прибыли не подлежали. Прочие предприятия

этого рода сверх основного промыслового налога и налога с капитала уплачивали процентный сбор с прибыли, который (законом 1906 года и последующими распоряжениями) установлен был по 1 января 1915 г. в следующих размерах:

1) Получившие чистую прибыль:

свыше	3%	до	4%	уплачивали	3%
„	4%	„	5%	„	4%
„	5%	„	6%	„	5%
„	6%	„	7%	„	5,5%
„	7%	„	8%	„	6%
„	8%	„	9%	„	6,5%
„	9%	„	10%	„	7% и т. д.
„	18%	„	19%	„	14%
„	19%	„	20%	„	14%

2) Получившие чистую прибыль свыше 20% на свой основной капитал — 14% со всей суммы чистой прибыли и, сверх того, еще 10% с той суммы чистой прибыли, которая превышает 20% на означенный капитал.

Для получения чистой прибыли предприятия из его валового дохода вычитались расходы: по управлению, содержанию и эксплуатации предприятия, т. е. всякого рода вознаграждения лиц, входящих в состав правления, советов и проч., а также управляющих предприятиями, их товарищей и уполномоченных в размере, однако, не свыше 10.000 руб. в год на одно лицо с тем, чтобы общая сумма исключаемых этого рода расходов не превышала 3% основного капитала; на заработную плату и содержание рабочих и служащих, на комиссионные расходы, на арендование и обработку эксплуатируемых земель, на наем и содержание фабрик, заводов, торговых и промышленных заведений; на покрытие значащихся по отчету предприятия безнадежных долгов и действительных убытков, понесенных им в операционном отчетном году; на погашение нарицательной суммы основного капитала в тех предприятиях, которые по истечении определенного срока должны перейти безвозмездно в собственность казны или общественных учреждений; на погашение закладных листов и облигаций, выпускаемых предприятиями долгосрочного кредита за счет третьих лиц, а равно на уплату процентов по упомянутым бумагам, на уплату процентов не свыше восьми годовых по долгам предприятия, на уплату государственных, земских и городских налогов и сборов, кроме процентного сбора с прибыли, на страхование, амортизацию имущества и пр. и проч. Этим подробным перечислением закон пытается ввести в известные рамки расходы, включавшиеся до того предприятиями в свои издержки производства. „Прежде, — говорит И. Х. Озеров, — вычитались издержки на поездки за границу, на содержание садов при занимаемых директорами домах, на празднества разного рода юбилеев. Иногда, чтобы уклониться от налога, семейные товарищества нанимали помещения у своих же членов и арендная

плата поглощала до 40% прибыли. Очень злоупотребляли отнесением сумм на ремонт"[1]).

С тою же целью воспрепятствовать сокрытию чистой прибыли предприятия закон содержит целый ряд постановлений относительно отчетов и балансов предприятий, обязанных публичной отчетностью. Таковые должны были быть составлены в указанные сроки и по установленной форме и представлены в местную казенную палату. Помимо того, балансы и выдержки из отчетов должны быть опубликованы, с тем чтобы в извлечениях из отчета были показаны: 1) сумма основного, запасного, резервного и прочих капиталов; 2) счет прибылей и убытков за отчетный год и 3) распределение чистой прибыли с указанием выданного дивиденда по акциям или паям предприятия.

В дополнение к уже введенным гарантиям правильности составления отчетов законом 1902 г. у нас впервые была введена уголовная ответственность за обман казны. Согласно этому закону директора и члены правлений предприятий, обязанных публичной отчетностью, а также ответственные агенты иностранных обществ и компаний, бухгалтеры и др. за обман казны привлекались к уголовной ответственности и могли быть присуждены к денежному штрафу до 1000 рублей или заключению в тюрьме от двух до четырех месяцев. Правда, самая возможность обнаружения обмана предоставлена была в очень узкой степени, так как, в случае непредставления отчета в течение шести месяцев после установленного срока или сомнений податного надзора в правильности представленных отчетов, неясности или неполноты доставленных к ним дополнительных сведений и невозможности иным путем выяснить чистую прибыль предприятия, управляющий казенною палатою каждый раз лишь с особого разрешения министра финансов мог потребовать осмотра и поверки торговых книг и оправдательных документов, а также и самых заведений, принадлежащих предприятию.

Предприятия, не обязанные публичной отчетностью, подлежали дополнительному раскладочному сбору и процентному сбору с прибыли.

Что касается раскладочного сбора, то общая для всего государства сумма его назначалась на каждые три года в законодательном порядке. Распределение этой общей суммы между отдельными губерниями производилось ежегодно, сообразно со степенью развития в них торговли и промышленности, особым по промысловому налогу присутствием и утверждалось министром финансов. В пределах губернии погубернская сумма раскладочного сбора распределялась в начале каждого года, общим присутствием казенной палаты, между податными участками или отдельными отраслями торговли и промышленности на основании заключающихся в раскладках предшествующего года сведений о числе

---

[1]) И. Х. Озеров.—Основы финансовой науки, вып. I, 343.

предприятий и сумме их оборота и прибыли, а также по соображению как с состоянием местной торговли и других промыслов в течение предшествовавшего года, так и с видами на текущий год.

В отношении раскладочного сбора Положение 1898 г. устанавливает нечто аналогичное тому, что мы видим в подоходном налоге—необлагаемый минимум. Так, например, торговые предприятия четвертого и пятого разрядов, промышленные предприятия седьмого и восьмого разрядов и пароходные предприятия с незначительной площадью нагрева паровых котлов от платежа раскладочного сбора освобождаются. Более того, этот необлагаемый минимум варьирует в зависимости от класса местности, а именно: предприятия, прибыль которых по всем торговым и промышленным заведениям или действиям одного лица в пределах одного податного участка не превышает: в столицах—300 р., в местностях: первого класса—250 руб., второго класса—200 руб., третьего класса—150 руб., четвертого класса—100 руб. и пароходные предприятия с прибылью не свыше 200 руб. раскладочному сбору не подлежали. Даже и предприятия с большей прибыльностью, чем указано выше, могут быть раскладочным присутствием освобождены от сбора, если эти предприятия или личные промысловые занятия находятся в особо затруднительном положении.

Далее, все торговые и промышленные предприятия и личные промысловые занятия распределялись раскладочными присутствиями, по родам и видам торговли и других промыслов, на установленные казенной палатой группы и для каждой группы определялся процент средней прибыльности с оборота. Таким образом, процент прибыльности предприятия установлен заранее. Раскладочному присутствию остается только определить его оборот. Для определения оборота закон устанавливал для наиболее крупных разрядов торговых и промышленных предприятий обязательную подачу заявлений, в которых, между прочим, должны быть сообщены: признаки, указывающие на размер торговли и других промыслов, оборот по каждому заведению или отдельному промыслу за последний истекший год и, кроме того, по желанию заявителя, полученная им по каждому заведению за тот же год действительная прибыль, с об'яснением обстоятельств, влиявших на увеличение и уменьшение ее против предыдущего года. Поданные плательщиками заявления до рассмотрения их в раскладочном присутствии поверяются председателем такового. Для этой цели он имел право: 1) требовать от плательщика необходимых раз'яснений поданного заявления; 2) собирать необходимые сведения путем опроса сведущих лиц; 3) извлекать необходимые сведения в правительственных, общественных и сословных учреждениях; 4) производить осмотр заведений и складочных помещений и, наконец, 5) в случае особой необходимости, просматривать, с согласия плательщика, в журнале или ежедневной книге, а также в кассовых и товарных книгах записи выручки продаж пред-

приятия, книги по активным операциям в банкирских заведениях, ссудных кассах и меняльных лавках.

Однако, не только для неподавших (в силу ли того, что закон их к тому не обязывает или по нежеланию), но и для подавших упомянутые заявления прибыль, подлежащая обложению раскладочным сбором, устанавливается самим раскладочным присутствием, которое руководствуется прежде всего внешними признаками, указывающими на размер торговли или иных промыслов. Такими признаками считались: 1) для торговых предприятий—помещения, занятые как под торговые заведения, так и под склады товаров, годовая наемная плата за эти помещения, число служащих, сумма годового вознаграждения последних и проч.; 2) для промышленных предприятий—число и сила действовавших в течение года машин и иных орудий производства, число рабочих и служащих и их годовая заработная плата и содержание, количество добытого сырья, проданных изделий и т. д. Помимо того, закон устанавливал целый ряд признаков, служащих для определения оборота различных предприятий.

У плательщика, тем не менее, имелся способ быть обложенным раскладочным сбором по действительной прибыли своего промысла или предприятия. Для этого необходимо было сверх заявления представить в раскладочное присутствие торговые книги или засвидетельствованные у нотариуса выписки из них, могущие служить для определения действительно полученной данным предприятием прибыли, и заявить о своем согласии на поверку означенных выписей по подлинным торговым книгам. Плательщик тем самым избавлялся от возможного произвола податной администрации, когда последняя определяет прибыль его предприятия по упомянутым внешним признакам. Правда, этот путь доступен только для тех предприятий, в которых правильно ведутся торговые книги, и в этом смысле закон 1898 г. устанавливает для таких предприятий как бы своего рода премию.

Когда тем или иным путем прибыль определена или вычислена, раскладочное присутствие распределяет назначенную на участок или на отдельную отрасль торговли и промышленности сумму раскладочного сбора между всеми подлежащими ему предприятиями и личными промысловыми занятиями пропорционально их прибыли, с тем, чтобы вся назначенная сумма сбора была распределена без остатка.

Для того, чтобы предприятия, не обязанные публичной отчетностью, находились в отношении промыслового обложения в таком же положении, как и предприятия, обязанные этой отчетностью, для них необходимо было бы ввести еще третий вид сборов—налог с основного капитала. Насколько легко, однако, определить основной капитал для предприятий второго рода, настолько же затруднительно это для предприятий, не обязанных публичной отчетностью. Вследствие этого, для последних был установлен взамен налога с капитала особый процентный сбор с прибыли.

Платежу процентного сбора с прибыли подлежали (закон 1906 г.) все предприятия и занятия, подлежащие обложению раскладочным сбором, с теми же исключениями, что и для этого последнего. Законом 1906 г., действие которого продлено было до 1915 г., процентный сбор был повышен путем увеличения самого размера сбора и понижения нормы прибыли, освобождавшейся от сбора. До издания этого закона процентный сбор взимался в размере одного рубля с каждых тридцати рублей той части прибыли, которая превышает тридцатикратный оклад основного промыслового налога. С изданием же упомянутого закона процентный сбор взимался в размере одного рубля с каждых 20 руб. той части прибыли, которая превышает двадцатикратный оклад основного промыслового налога. Таким образом, для торговых предприятий первого разряда повсеместно прибыль не свыше 10.000 руб., а для промышленных предприятий того же разряда также повсеместно прибыль не свыше 30.000 руб. процентному сбору не подлежала.

Заслуживает упоминания еще та статья Положения 1898 г., которая предоставляла из числа предприятий, подлежавших раскладочному сбору, товариществам полным и на вере, а также предприятиям торговым первого разряда и промышленным первых трех разрядов, в случае заявленного их владельцами желания, право облагаться, вместо раскладочного и процентного сборов, налогом с капитала и процентным сбором, т. е. как предприятия, обязанные публичной отчетностью, если они докажут размер своих основных капиталов и будут представлять отчеты в установленном порядке. Этим создана была возможность постепенного расширения круга предприятий, облагаемых по действительной их прибыли, и тем самым—расширения случаев применения принципа *частичного подоходного обложения*, на котором С. Ю. Витте намеревался еще до издания Положения 1898 г. вообще построить наше промысловое обложение.

По данным департамента окладных сборов [1]) на 1912 г. выбрано было всего 1.799.103 промысловых свидетельства, из которых для торговых, промышленных и других предприятий было приобретено 1.437.154 свидетельства или 79,9%, для личных промысловых занятий 330.639 свидетельств или 18,4% и, наконец, гильдейских свидетельств (на получение сословных купеческих прав) только 31.310 или 1,7%. При этом, в сумме свидетельств, выбранных на неотчетные предприятия, преобладали свидетельства на торговые преприятия и складочные к ним помещения, а именно—1.219.744, т. е. 86,3%; за ними следуют промышленные предприятия—180.797 свидетельств, т. е. 12,8%; меньше всего выбрано свидетельств на золото—и платинопромышленные предприятия—4.797 или 0,3% и на пароходные — 2.416 свидетельств или всего 0,2% общего числа их. Среди отчетных предприятий

[1]) «Статистика прямых налогов и пошлин за 1912 г.». Петроград, 1915.

также наибольшее число свидетельств выбрали торговые предприятия и складочные к ним помещения — 17.769 или 76,8%, а наименьшее—всего 916 свидетельств или 4%—пароходные предприятия.

Из всех русских прямых налогов промысловый налог отличался наибольшей продуктивностью, которая к тому же необычно для прямых реальных налогов быстро возрастала. Так, перед введением в действие Положения 1898 г. „все сборы, взимавшиеся с торговли и промышленности, составляли около 48 милл. руб., из которых на сбор за промысловые свидетельства и билеты приходилось 30 милл. руб., а остальные 17½ милл. руб. распределялись следующим образом: 10 милл. руб. взималось в виде 5 процентного сбора с чистой прибыли небольшой группы (1.600—1.700) акционерных, паевых и прочих отчетных предприятий, а 7½ милл. руб. в виде раскладочного сбора с доходности остальных предприятий (около 450 тысяч), не обязанных публичной отчетностью. За первые четыре года (1899—1902 г.г.) действия промыслового налога казна получила этого налога в среднем по 68 милл. руб. в год, т. е. на 20 милл. руб. более, чем раньше уплачивала торговля и промышленность всех видов торговых сборов“ [1]). Что касается новейшего, предвоенного периода, то, по данным министерства финансов, поступления от государственного промыслового налога распределялись следующим образом:

ГОДЫ.	Основной промысловый налог.	Прибавочн. сбор по кварт. довольствию войск.	Дополнительный проц. налог с предприятий.		Особые сборы.	Штрафы и пени.	Итого.
			Обязанных публичной отчетн.	Необязан. публичной отчетн.			
1914	57.788	800	62.912	34.853	91	1.808	158.252
1913	52.961	1.190	57 254	36.535	658	1.521	150.118
1912	48.152	1.099	45.008	35.200	608	2.239	132.306
1911	45.925	1.041	42.299	33.899	569	1.948	125.681
1910	44.519	1.029	37.655	32.441	556	2.196	118.396
1909	41.204	958	28.919	30.472	500	2.148	104.201

В 1915 г. поступления от промыслового налога составили 212.050 тыс. руб., а в 1916 г. они достигли 445.608 тыс. руб., обнаружив необыкновенно быстрый рост за эти два года: поступления 1916 г. почти втрое превышают поступления за довоенный 1913 г. Возрастание это, однако, чисто искусственное и отнюдь не говорит о соответствующем развитии нашей торговли и промышленности за рассматриваемый период времени. Об'ясняется

[1]) Л. В. Ходский—op. cit. 218.

оно исключительно военным временем и тем, что промышленность привлечена была к работе на армию и имела крупные и широко оплачиваемые военные заказы. „Ведомства военное, морское и другие,—говорит Г. Дементьев, — не стеснялись в средствах и щедро оплачивали по высоким ценам, за счет казенных ассигнований, счета промышленников. Промышленники, крупные торговые предприятия и разные, около них и казенных заказчиков ютившиеся, посредники и поставщики имели высокие прибыли, одни—на производстве, другие—на продаже, третьи—на посредничестве. Часть этих прибылей, полученных за счет казны, возвращалась в доход казны в составе промысловых налогов“ [1]).

При введении в России государственного подоходного налога, процентный сбор с прибыли предприятий, обязанных публичной отчетностью, а также процентный сбор с общей суммы вознаграждения, получаемого лицами, входящими по избранию или по найму в состав правлений, советов, учетных и наблюдательных комитетов упомянутых предприятий, был понижен, так как эти категории прибылей должны были подвергнуться, с изданием нового закона, двойному подоходному обложению.

Общее заведывание делами, связанными с промысловым обложением, принадлежало министерству финансов по департаменту окладных сборов. Для предварительного соображения и разработки вопросов, относящихся к промысловому налогу, а также обсуждения предположений о раскладке между губерниями общей, назначенной для всей страны, суммы раскладочного сбора, при департаменте окладных сборов имелось особое по промысловому налогу присутствие. Общее заведывание налогом на местах возложено было на казенные палаты и, в особенности, на управляющих таковыми. Далее, для рассмотрения жалоб на постановления казенных палат, были образованы еще губернские по промысловому налогу присутствия. Присутствия эти состояли под председательством губернатора из управляющего казенною палатою, управляющего акцизными сборами, прокурора местного окружного суда, председателя губернской земской управы, городского головы, а также двух лиц, избиравшихся на четыре года из числа плательщиков дополнительного промыслового налога. Наконец, для окончательной разверстки раскладочного сбора, между плательщиками в каждом податном участке образованы были раскладочные по промысловому налогу присутствия, состоявшие под председательством местного податного инспектора из членов: одного от акцизного ведомства, одного от горного ведомства в тех местностях, где находятся предприятия, ему подведомственные, и шести лиц, избираемых из числа плательщиков раскладочного сбора.

---

[1]) Г. Дементьев. Государственный бюджет и его исполнение. В сборнике „Народное хозяйство в 1916 году“, Петроград 1920, Вып. II, стр. 7.

Взятое в целом Положение 1898 г. представляло собой систему довольно сложную и даже запутанную. Элементы прежней организации промыслового обложения в виде обязательного патента, значительная роль внешних признаков при исчислении прибыли предприятия, раскладочный способ обложения для части плательщиков,—все это причудливо переплеталось с такими новшествами в нашем податном деле, как обязательная декларация для известной группы плательщиков, обложение по действительной прибыли, привлечение к обложению личных промысловых занятий и пр. В рассматриваемом законе и ценны были, однако, именно эти новшества, так как они, с одной стороны, знаменовали начало перехода к усовершенствованным способам обложения, а с другой, служили вехами на пути к нему.

ГЛАВА III.

Суррогаты подоходного налога.

1. Квартирный налог.

К числу суррогатов подоходного налога в прежней русской системе прямого обложения принадлежали такие, как упомянутые уже выше: налог на доходы с денежных капиталов и сбор с вознаграждения, получаемого служащими в акционерных компаниях и им подобных подотчетных предприятиях, а также сбор с жалования правительственных чиновников (пенсионные вычеты). В особенности же значение суррогата подоходного налога имел у нас квартирный налог.

Квартирный налог был введен в России по закону 14 мая 1893 г. По мысли министерства финансов, он должен был представлять собою нечто вроде подоходного налога, вопрос о введении которого непосредственно перед тем обсуждался. Привлечь к обложению всю совокупность доходов плательщика наше финансовое ведомство не решалось. Решено было обложить плательщика пока лишь в той степени его платежеспособности, внешним признаком которой может служить, как полагало министерство, расход на квартиру. Принят был именно этот признак, так как, по мнению министерства финансов, для каждой имущественной категории лиц отношение между общею совокупностью доходов и квартирным расходом отличается известным постоянством.

Взимался квартирный налог с русских подданных и иностранцев, занимающих помещения для жилья в городах и городских поселениях, будь то в собственном доме, наемном или предоставленном в бесплатное пользование помещении. Что касается сельских жителей и лиц, занимавших усадьбы и дачные помещения, то они от упомянутого налога были свободны, первые, в силу того, что, как справедливо полагало министерство финансов, были и без того достаточно обложены прямыми налогами в пользу казны, а обложение вторых представило бы то неудобство, что облагать пришлось бы чисто фиктивную величину, так как усадьбы почти

никогда не сдаются в наем и стоимость жилого помещения в них исчислить очень трудно. Но и из среды городских жителей некоторые были от квартирного налога свободны, напр. а) духовенство христианских исповеданий; в) иностранные дипломатические представители; с) генеральные консулы, консулы, вице-консулы и пр. d) временно приезжающие в лечебные места лица, привлеченные уже к этому налогу по постоянному месту своего жительства, а также супруги и родственники первой степени этих лиц; е) некоторые категории офицеров и чиновников. Кроме того, налогу не подлежали: помещения, занятые правительственными, общественными и сословными учреждениями, учеными и учебными заведениями, больницами и лечебницами, торговыми и промышленными заведениями, и другие подобные помещения, не предназначенные собственно для жилья. Из жилых помещений от квартирного налога были свободны: а) дворцы и прочие здания, занимаемые членами царствовавшей фамилии; в) архиерейские дома, монастыри и монастырские общины; с) пансионы и квартиры воспитанников учебных заведений; d) приюты, богадельни и проч.; е) казарменные помещения; f) жилища рабочих при фабриках, заводах и иных промышленных заведениях, за исключением помещений управляющих фабриками, приказчиков, мастеров и др. старших служащих; g) постоялые дворы и ночлежные дома; h) все помещения, наемная цена которых ниже размера, установленного для взимания оклада налога первого разряда в городах и поселениях всех классов, и, наконец, i) помещения, занятые воспитательно-исправительными заведениями для несовершеннолетних, за исключением находящихся при них квартир частных и должностных лиц.

По взиманию квартирного налога все города и поселения, в которых этот налог применялся, были в законодательном порядке распределены на классы сообразно со степенью дороговизны в них жилых помещений, а в пределах каждого класса местности помещения были распределены на разряды по их наемной цене. Для каждого разряда помещений в каждом классе установлены были особые оклады налога. Налог взимался с годовой цены жилого помещения со всеми принадлежностями, как-то сараями, конюшнями, ледниками, садами и т. п., за исключением только платы за меблировку и отопление. В тех же случаях, когда в состав квартирной платы входит и стоимость отопления, закон предписывает для определения облагаемой суммы из указанной общей наемной платы вычитать 15%.

Гораздо более сложную процедуру представляло определение наемной цены помещения, занятого самим владельцем или уступленного им в бесплатное пользование другому лицу. Определяется она в этом случае по соображению с тою годовою наемною платою, которая получалась за это помещение, когда оно сдавалось в наем, или с платою за однородные помещения, уже сданные. При невозможности применения этих способов оценки

в тех случаях, напр., когда домовладельцем занят или уступлен другому лицу бесплатно целый дом или большая его часть, цена помещения определялась по расчету чистого дохода в 4% с ценности строения; последняя же выводилась из оценок для взимания земских и городских сборов, страховых или залоговых, а также из покупных цен на подобного рода строения. Наемная цена казенных квартир законом приравнивается причитающемуся окладу квартирных денег лица, занимающего квартиру. Если же оклад этот не установлен, то цена занимаемого помещения принимается равной одной пятой получаемого данным должностным лицом основного содержания по службе.

В подражание подоходному налогу закон 1893 г. о квартирном налоге устанавливает обязательную декларацию, правда, не прямую, а косвенную, через домовладельца. Каждый домовладелец, или лицо его заменяющее, обязан был ежегодно, не позднее 7 апреля, доставлять в соответствующее городское по квартирному налогу присутствие список всех находящихся в доме квартир с указанием, кому квартира сдана, за какую плату, входит ли в эту плату стоимость отопления и меблировки, а также—приблизительной наемной цены помещений, занимаемых самим владельцем или сдаваемых им в бесплатное пользование. Декларации эти сличаются с данными, собранными самим присутствием, пополняются или исправляются этим последним, а затем уже устанавливается оклад налога, о чем плательщики и ставятся в известность особыми извещениями, заменяющими собою окладные листы.

Точно также, подобно тому, что мы имеем в подоходном налоге, наш квартирный налог имел свой необлагаемый минимум, который к тому же варьировал в зависимости от класса местности. Это еще раз напоминает о желании министерства финансов придать квартирному налогу характер подоходного налога. Установление необлагаемого минимума диктуется в таких случаях как соображениями налоговой справедливости, так и чисто техническими соображениями: многочисленные мелкие оклады налога лишь с большими затруднениями идут в кассы фиска и при этом очень сильно повышают издержки взимания. Однако, эти-то соображения как раз и не были приняты во внимание или, вернее, не оказали должного влияния на высоту установленного в законе необлагаемого минимума. Если министерство финансов имело намерение приблизить организацию квартирного налога к подоходному обложению, то следовало и необлагаемый минимум брать приблизительно тот, который оно проектировало принять для подоходного налога. Между тем, в то время, как в проекте подоходного налога, составленном накануне введения квартирного налога, необлагаемый минимум принят был равным 1.000 руб., необлагаемый минимум в квартирном налоге даже в городах первого класса установлен был лишь в размере суммы, недостигающей 300 руб. Квартиры же с наемной платой от 300 до 360 р.

уплачивали налог в размере 5 руб. В городах второго класса квартиры с наемной платой от 225 руб. до 270 руб. уплачивали налог в размере 3 р. 50 коп., в городах третьего класса квартиры с минимальной платой от 150 до 180 руб. уплачивали 2 р. 50 коп., в четвертом классе этот минимум опускался до 120—144 руб. с налогом в 2 руб., в пятом—до 60—72 руб. при налоге в 1 рубль. Оклады квартирного налога возрастали не пропорционально, а прогрессивно—пока квартирная плата не достигала 6.000 руб. для первого класса, 4.500 руб.—для второго, 3.000 руб.—для третьего, 2.400 руб.—для четвертого и 1.200 руб. для пятого класса. После этой суммы для всех классов местностей налог взимался в размере 10% квартирной платы, т. е. становился пропорциональным.

Закон о квартирном налоге предусматривал и случаи сложения такового, в силу особенно неблагоприятно сложившихся для плательщика условий. Так, губернскому по квартирному налогу присутствию предоставлялось право, по ходатайству плательщика, обремененного большим семейством или находящегося в затруднительном положении вследствие тяжкой болезни, потери имущества или заработка и т. п., разрешать отсрочку и рассрочку уплаты налога на всякую сумму, без начисления пени, и сложения налога, хотя бы ходатайства об этом возбуждены были и после установленного для взноса налога срока.

Общее заведывание квартирным налогом в пределах губернии возложено было на местную казенную палату и образованное при ней губернское по квартирному налогу присутствие. Для определения же причитающихся с плательщиков окладов налога, образованы были из приглашенных на один год местных квартирохозяев, в числе от четырех до шести, под председательством податного инспектора, городские по квартирному налогу присутствия.

Законом 8 июня 1903 г. в квартирном налоге произведено было следующее изменение: половина окладов этого налога по Петербургу, начиная с 8 разряда и выше, передана была в доход городской казны. Таким образом, петербургские квартиронаниматели, уплачивавшие в год не менее 33 руб. налога (при квартирной плате от 1.080 руб. и выше), косвенно половину этой суммы уплачивали в доход города и в виде компенсации за это получали избирательные права в отношении выборов в городскую думу.

Квартирный налог как в отношении своей организации, так и в отношении финансовых результатов не оправдал возлагавшихся на него надежд. Сравнительно большое число плательщиков, с которыми податной инспекции пришлось иметь дело, сильно повысило издержки взимания, понижая тем самым конечные результаты и без того скудных поступлений. В общем же, в первый год действия закона поступления от квартирного налога составили 2½ милл. руб. вместо исчисленных на тот же год по росписи 4,6 милл. руб. В течение последующих двадцати лет поступления

от него возрасли, но в общем оставались очень незначительными. Так, в 1909 г. они составили 6.650 тыс. руб., в 1910 г.—7.224 тыс. руб., в 1911 г.—7.901 тыс. руб., в 1912 г.—8.470 тыс. руб., в 1913 г.—9.206 тыс. руб. и в 1914 г.—8.963 тыс. руб.

2. Сбор с жалованья правительственных чиновников.

Остается упомянуть еще последний из бывших у нас в дореволюционной России прямых налогов—это так называемые *пенсионные вычеты из содержания* [1]) правительственных чиновников, Эти вычеты отнесены были, правда, к числу пошлин и взимались на специальные цели, но, в виду того, что они были обязательными и при оставлении службы обратно плательщику не выдавались, гораздо правильнее будет рассматривать их как особый вид обложения дохода от личного труда. Еще законом 6 декабря 1827 г. для обеспечения участи вдов и сирот пенсиями и единовременными пособиями, как говорилось в упомянутом законе, установлен был ежегодный вычет в состав сумм государственного казначейства из жалованья всех чиновников, служащих по гражданской части. Вычеты эти построены по принципу прогрессивности, хотя дифференцированы были очень слабо. Согласно первоначальному тексту закона, из окладов жалованья до 142 р. 95 коп. включительно удерживался один процент, а с окладов выше этой суммы — два процента. Законом 13 апреля 1905 г., сверх упомянутого, установлен был дополнительный для той же цели вычет. Дополнительный вычет должен был производиться на тех же основаниях, что и основной, т. е. ему подлежали все виды денежного довольствия, получаемые в качестве содержания, а из пенсий допускались только такие вычеты, какие производятся на службе. Размер дополнительного вычета определялся для каждого служащего по окладу его содержания, считая в том числе жалованье, столовые и квартирные деньги, для служащего же, не пользующегося содержанием, но получающего пенсию,—по окладу последней. Ставки были в новом законе более дифференцированы, но все же очень незначительно: при окладах от 600 до 1.000 руб. дополнительно удерживался 1%, при окладах от 1.000 руб. до 5.000 руб.—2% и при окладах в 5.000 руб. и выше—3%. Оклады ниже 600 руб. дополнительным вычетам не подлежали.

Помимо этого, существовал еще целый ряд иных вычетов и удержаний из жалованья или вообще содержания (под которым понималась вся совокупность постоянных периодических выдач из средств казначейства) правительственных служащих. При этом цель удержания или указана была в самом законе, или такое указание вовсе отсутствовало; это еще более сближало рассматриваемые вычеты с обыкновенным налогом на заработную плату,

---

[1]) Свод законов, т. V, Уставы о пошлинах.

на примеры которого в чистом виде можно указать в некоторых германских государствах и в Австрии, а в виде части общеподоходного налога—везде, где последний существует.

Сверх упомянутых выше, производился еще однопроцентный вычет первоначально только из столовых денег—в пользу инвалидного капитала, состоявшего в ведении Александровского комитета о раненых. Законом 1906 г. он распространен был и на оклады содержания, назначаемые без подразделения на жалованье, столовые и квартирные деньги. Вычет этот производился с трех восьмых всего неподразделенного оклада, если получающее этот оклад лицо не пользовалось казенною квартирою, в противном же случае—с половины оклада. Далее, у военных, медицинских и гражданских чиновников военного и морского ведомств, получавших жалованье по чинам, а также у духовенства тех же ведомств производились в государственный доход вычеты из жалованья на госпиталь и медикаменты. Точно также, по горному ведомству в тех учреждениях, где были госпитали, а также в тех, которые заведывали лишь хранением и продажею соли и госпиталей при них не было, из жалованья служащих, вместо вычета на пенсию, производился вычет на госпиталь по 1 копейке и на медикаменты по 1½ коп. с рубля. У чиновников, получавших жалованье из войсковых сумм по чинам, удерживалось 2½ процента.

Были еще, кроме того, вычеты в тех случаях, когда происходило повышение жалованья служащего. Так, напр., при всяком увеличении денежного содержания чиновников, а также тех офицеров, которым жалованье определялось не по чинам, в течение первых 3 месяцев выплачивалось прежнее (не увеличенное) жалованье. Точно также, при поступлении на государственную службу лиц, нигде не служивших, или служивших, но не получавших жалованья и пр., им выплачивалось в течение первых трех месяцев службы только две трети назначенных окладов. Если же упомянутые лица поступали на заграничную службу по министерству иностранных дел, то с них удерживалось два процента вновь назначенного годового содержания и вычет этот распределялся на три месяца. Когда же происходило увеличение содержания у служащего за границею чиновника того же министерства, то с него удерживали пять процентов разницы между старым и новым годовым содержанием, с тою же рассрочкою на три месяца.

Суммы, собиравшиеся путем перечисленных выше процентных удержаний, поступали в тот капитал, который в каждом ведомстве носил название пенсионного; но во многих случаях эти пенсионные капиталы были переданы в государственное казначейство, тогда и последующие удержания поступали прямо в казначейство. В казачьих войсках, если они не имели вспомогательных или пенсионных капиталов, вычеты обращались в общие войсковые капиталы. Вычеты из пенсий, назначаемых чиновникам или их семьям из городских доходов, поступали в доход города.

Рассматриваемый налог не отличался всеобщностью. От вычетов из жалованья освобождены были: губернские и уездные предводители дворянства, а также чиновники канцелярий, состоявших при дворянских депутатских собраниях, предводителях дворянства и дворянских опеках; освобождалось также православное духовенство, если оно не принадлежало к епархиальному ведомству, а также духовенство иностранных христианских исповеданий и иноверцев. От вычетов в инвалидный капитал освобождены были оклады содержания: 1) не превышавшие 380 руб., если лица, их получавшие, не пользовались ни квартирными деньгами, ни квартирою в натуре, или не превышавшие 285 руб., если им назначалось то или другое; 2) всех лиц городского и сельского духовенства, миссий и пр.; 3) чинов тюремного отделения Варшавского губернского правления. Освобождены были от вычетов пенсии: 1) вдовам и сиротам; 2) некоторым лицам духовного звания; 3) губернским и уездным предводителям дворянства; 4) семействам некоторых категорий казачьих офицеров и чиновников.

Что касается размеров общих поступлений от указанных трех видов налогов на жалованье, пенсии и в инвалидный капитал, то сведений о таковых вовсе не имеется. Это непонятно даже и в том случае, если принять во внимание, что само правительство не смотрело на эти вычеты, как на налоги, а относило их, хотя и совершенно неосновательно, к пошлинам. В самом деле, что общего с пошлиной имел хотя бы пятипроцентный сбор с разницы между прежним и новым окладом содержания чиновника министерства иностранных дел, служащего заграницей? Это скорее был налог на незаработанный прирост дохода. Наконец, если бы это были даже и пошлины, то отчего не вести подсчета соответствующих поступлений?

Общая характеристика русского прямого обложения.

Переходя от рассмотрения отдельных налогов к характеристике всей нашей системы прямых налогов в том виде, как мы ее застаем накануне революции, можно общим образом выставить следующие положения:

1) система эта почти целиком покоилась на реальных налогах;

2) важнейшие из них имели раскладочный характер;

3) продуктивность русских прямых налогов и ее возрастание, за исключением продуктивности промыслового налога, весьма незначительны;

4) оклады отдельных налогов отличались большою неравномерностью для различных групп плательщиков;

5) вся система в целом имела тенденцию к постепенному перерождению из реального *в подоходное обложение*.

Почти все наши прямые налоги были налогами реальными, вещными налогами, облагавшими известную вещь, ее стоимость,

ее способность приносить доход. Они считались, таким образом, лишь с источниками дохода, в лучшем случае с размерами поступлений от них, почти не обращая внимания на действительную доходность этих источников и тем менее на личную состоятельность их владельца. Таков был, прежде всего, поземельный налог, налог с городских недвижимых имуществ, налог на доходы от денежных капиталов, и, в значительной степени, промысловый налог и др. Исключение составлял квартирный налог, который построен был с расчетом приблизиться к истинной налогоспособности плательщика, хотя намерение это и осталось невыполненным. Каждый налог стоял вследствие этого особняком в системе, оторванно от личности плательщика, имел своеобразные основания для оценки облагаемого источника и установления окладов. Все это лишало финансовое ведомство возможности дать в нужный момент сравнительную оценку тягости того или иного из упомянутых налогов, а в отношении каждого из них в отдельности учесть такие обстоятельства, как задолженность облагаемого источника, обремененность иными сборами и повинностями и т. д.

Как упомянуто выше, каждый из реальных налогов, входивших в русскую податную систему, имел свои особые основания для оценки облагаемого источника. Напр., при оценке земель принималась, как мы знаем, нормальная доходность десятины пашни, луга или выгона. Основанием для раскладки налога на городскую недвижимую собственность служила средняя, выведенная именно для данного дома, доходность. Для обложения торговых и промышленных предприятий применялся опять-таки иной способ: здесь прибегали или к внешним признакам или к определению процента средней прибыльности для данного вида торговли или промышленности, из какого процента исходили для всех предприятий. Вдобавок, оценочные материалы, на основании которых определялись эти „средние“ и „нормальные“ проценты доходности, были настолько неудовлетворительны, что не было ни малейшей возможности установить на одинаковых основаниях хотя бы относительную оценку об‘ектов обложения на всем протяжении государства. Иными словами, об‘ективная возможность взимания одинакового процента сбора с установленной для каждого налогового об‘екта ценности или доходности, т. е. возможность введения окладной системы обложения у русских реальных налогов отсутствовала. Неудивительно поэтому, что мы во втором десятилетии XX века застаем здесь еще широкое применение раскладочной системы обложения, которая в странах с развитой налоговой техникой, напр., в Англии, почти уже забыта. Недостатки раскладочной системы, с ее огульно установленной по всему государству суммой налога, распределяемой в дальнейшем по самым различным основаниям посредствующими между казной и плательщиком инстанциями, часто носящими сословно-классовый характер, сами собой понятны. Недаром известный немецкий финансист К. Эеберг считает раскладочную

систему нормальной лишь при взимании военной контрибуции. „Победоносный вождь, — говорит он, — возлагает на вражескую страну (dem feindlichen Lande) или ее провинции, города и т. д. доставку известной денежной суммы, но предоставляет им самим распределить ее между отдельными лицами“ [1]). Эта старая форма раскладки совершенно, однако, не пригодна, по его мнению, для финансовой организации современного государства. Между тем, именно эта старая и непригодная форма раскладки существовала у нас в России еще к эпохе мировой войны в применении к поземельному налогу, к налогу с городских недвижимых имуществ (до 1912 г.) и отчасти к промысловому.

Раскладочная форма взимания имела известные преимущества для фиска в том отношении, что при ней получение намеченной от налога суммы отличалось сравнительно большей определенностью, чем при окладной форме, а это в свою очередь сообщало бюджету характер устойчивости. Затем, самое получение налога складывалось для финансового ведомства до крайности просто: стоило только установить на основании тех или иных соображений податную квоту, умножить ее на предполагаемое количество плательщиков и полученную сумму распределить по губерниям. Дальнейшее распределение и организация взимания налога финансового ведомства уже не касались. Все эти несомненные удобства не могли, однако, перевесить одного крупного недостатка: поступления от налогов, организованных по раскладочной системе, были чрезвычайно низки: учитывая почти неизбежную неуравнительность таких налогов, фиск устанавливает заведомо преуменьшенные контингенты, дабы сделать все же возможным их взимание. Наконец, в то время, как поступления от долевых налогов автоматически возрастают в силу самого возрастания количества податных единиц, установленный для раскладочного налога контингент остается неизменным вплоть до нового пересмотра назначенной суммы. При пересмотре же увеличение контингента не всегда бывает возможным в должной мере, хотя бы в силу того, что каждый раз заново приходится наталкиваться на сопротивление некоторых групп наиболее влиятельных плательщиков. Медленность возрастания поступлений от налогов, организованных по раскладочной системе, давила на результаты и прочих русских прямых налогов. Вследствие этого мы видим, что прямые налоги у нас за 25 лет с 1881 г. по 1905 г. увеличили свою продуктивность приблизительно на 30%, тогда как продуктивность косвенных налогов возросла втрое (с 364,4 милл. руб. до 1.097,6 милл. руб). Обращаясь к одним только прямым налогам, мы легко подметим разницу в темпе возрастания поступлений от прямых раскладочных налогов и таковых же окладных. В то время, как налоги поземельные, с недвижимых имуществ и подати увеличились с 63,4 милл. руб. в 1907 г. до 69,6 милл. руб. в 1911 г.,

---

[1]) K. T. v. Eheberg—Finanzwissenschaft, Leipzig, 1915, S. 219.

т. е. всего на 9,1%, государственный промысловый налог, имевший, как известно, смешанную раскладочно-окладную форму, обнаружил увеличение с 92,2 милл. руб. в 1907 г. до 125,7 милл. руб. в 1911 г., или на 26,7%, сбор же с доходов от денежных капиталов, налог не только чисто окладной, но и близкий к подоходному, увеличился с 20,7 милл. руб. в том же 1907 г. до 28,4 милл. руб. в 1911 г., т. е. на 37,2%.

Отличительным свойством нашего дореволюционного прямого обложения была также его неуравнительность. Эта неуравнительность особенно ярко проявлялась у нас в поземельном обложении крестьянского населения. Как указано было выше, здесь дело доходило до того, что при раскладке казенных, земских или мирских поземельных сборов, сама земля и в расчет не принималась или принималась лишь в качестве одного из признаков общей состоятельности плательщика. Иногда сборы эти разверстывались по наличному мужскому населению, по количеству принадлежащего данному домохозяину скота, по количеству рыболовных лодок, по размеру подворного участка и пр. „Если изложенные приемы разверстки сборов по земле, где она служит главным признаком платежной способности, и по разным другим признакам там, где доход от земли играет второстепенную роль, сравнить с теми основаниями „разрубов" податей, которые применялись еще в московской Руси, то, — говорит Н. Н. Покровский,—нельзя не придти к выводу, что в этой области, благодаря отказу государственной власти от вмешательства во внутреннее распределение податей, поступление которых обеспечено было казне круговой порукой, сохранились и пережили так называемую подушную систему обложения податные порядки, весьма близкие к существовавшим в до-петровскую эпоху нашей истории: в сельских обществах и доныне раскладка поземельных сборов производится не по земле и ее доходности, а по иным признакам состоятельности плательщиков, по их животам и промыслам, отвечая скорее общепринятому, нежели поземельному обложению" [1]). В этом отношении положение не улучшилось и с появлением закона 1899 г. о взимании окладных сборов, так как, хотя в общем этот закон и предписывал основанием для раскладки окладных сборов брать размер, качество почвы и удобство расположения облагаемого участка земли, но в то же время допускал, в случае надобности, по усмотрению схода, и другие основания для раскладки, а именно, признаки платежеспособности вообще, вроде наличного числа работников, количества рабочего скота, неземледельческих заработков и побочных промыслов.

В общем, то же самое можно сказать и о другом налоге— с городских недвижимых имуществ. И там к правильной оценке имущества при раскладке назначенной суммы сбора не прибе-

---

[1]) Op. cit, 88.

гали. До 1912 г. в этих случаях довольствовались лишь относительной расценкой имуществ. Достаточно известны и примеры неуравнительности промыслового налога с его патентами, просуществовавшими до 1918 г.

Наконец, квартирный налог, который, по мысли законодателя, должен был служить суррогатом подоходного обложения, вылился в форму налога на потребление, охватывая в то же время очень узкую социальную группу, группу городских жителей, и освобождая вовсе тех, которые живут на дачах, в собственных усадьбах и проч.

В заключение необходимо отметить, что вся наша дореволюционная система прямых налогов в целом имела при всем том несомненную тенденцию к постепенному перерождению в систему частичных подоходных налогов, а с течением времени—к замене их полностью общеподоходным обложением. Исключение в этом отношении составлял только поземельный налог, который, за отсутствием законченных оценочных данных, до самого последнего времени пребывал в том же окаменелом состоянии чисто реального налога, обладающего к тому же еще и раскладочной формой. Во все прочие прямые налоги бывшей нашей финансовой системы проникли, в большей или меньшей степени, элементы подоходного обложения.

Дальше всех в указанном направлении продвинулся промысловый налог. Действительно, в промысловом налоге мы имели и своего рода декларацию, обязательную для одних (предприятия, обязанные публичной отчетностью) и факультативную для других (предприятия, публичной отчетностью необязанные), и необлагаемый минимум, так как от раскладочного сбора освобождались торговые предприятия 4 и 5 разряда, а промышленные предприятия—7 и 8 разряда. Кроме того, от упомянутого сбора, как уже было в соответствующем месте сказано, свободны были такие предприятия, прибыль которых по всем торгово-промышленным заведениям одного лица не превышала в столицах 300 руб., в местностях первого класса—250 р., второго класса—200 р. и т. д. В этом отношении промысловый налог представлял собою даже больше того, что мы имеем обычно в подоходном налоге — необлагаемый минимум в нем был установлен в различном размере в зависимости от географического коэффициента. Проводя дальнейшую параллель между организацией промыслового налога по Положению 1898 г. и подоходным обложением, можно указать еще на существование в налоге прогрессии (процентный сбор с прибыли подотчетных предприятий в размере от 3 до 14% и сверх того еще 10% с той суммы чистой прибыли, которая превышает 20% на основной капитал), а также на стремление облагать по действительной доходности предприятия. Все это в совокупности делало наш промысловый налог подготовительной стадией к чисто подоходному обложению прибылей от торговли и промышленности. Если введение в России промыслового обложения в форме

умеренно-прогрессивного подоходного налога, как то в девяностых годах проектировал С. Ю. Витте, было признано преждевременным, в принятую организацию были введены все же такие элементы, которые делали переход к подоходному обложению естественным и неизбежным.

Несомненно, очень близка была к подоходному обложению организация нашего квартирного налога. Правда, он страдал тем коренным дефектом, что, стремясь обложить по доходу, в действительности облагал по расходу плательщика, исходя из ложного принципа о соразмерности между наемной стоимостью помещения и достатком лица, его занимающего. В действительности же, как известно, размеры занимаемого помещения обусловливаются часто не столько величиной дохода, сколько числом членов семьи плательщика, наличием детей, больных и пр. В остальном квартирный налог имел много общего с подоходным налогом. Здесь мы также видим обязательную декларацию, хотя и косвенную, через владельца дома, и необлагаемый минимум—к тому же, подобно промысловому налогу, для разных классов местностей различный. Возвышение окладов установлено при этом прогрессивное, с высшей процентной ставкой в 10%, после чего оклады растут пропорционально. Финансовое ведомство, да и не оно одно, во всяком случае, смотрело на квартирный налог, как на суррогат подоходного.

Довольно далеко от подоходного налога стоял налог с городских недвижимых имуществ, так как к обложению привлекался здесь, за невозможностью определить действительный доход, так называемый нормальный, чистый доход, определявшийся на основании опять-таки „нормальной" валовой доходности. Ближе стоял налог с доходов от денежных капиталов, но взимался он в виде однообразного 5% удержания с выплачиваемых тою или иною кассою доходов от купонов, дивидендов и пр., т. е. без прогрессии, декларации, необлагаемого минимума и т. д. Лучше обстояло дело с обложением содержания служащих в торгово-промышленных предприятиях, обязанных публичной отчетностью, и с так называемыми, пенсионными вычетами из содержания чиновников. Здесь мы, по крайней мере, имели и прогрессию, и необлагаемый минимум и уже, во всяком случае, обложение происходило по действительно получаемому этого рода доходу.

Такова была система русского прямого обложения накануне появления в ней государственного подоходного налога.

Финансовое положение России в эпоху появления подоходного налога.

Остается рассмотреть еще финансовое положение России в изучаемую эпоху, так как, несомненно, в нем мы найдем об'яснение успеха, выпавшего на долю идеи подоходного налога, терпевшей у нас в течение столетия до того постоянные поражения.

Уже задолго до мировой войны наш расходный бюджет обнаруживал чрезвычайно стремительный рост. С целью сдержать притязания отдельных ведомств и тем замедлить рост расходов, финансовое ведомство прибегало к так называемой системе преуменьшенного исчисления доходов. Впервые к этому средству у нас начали прибегать еще в 80-х годах прошлого столетия и вначале оно действительно приводило к ограничению расходов, так как таковые согласовывались с ожидаемой общей суммой доходов. Но когда постепенно стало известно, что действительные поступления неизменно превышают сметные исчисления, началась практика сверхсметных кредитов, об ассигновании которых ежегодно ходатайствовали уже почти все ведомства. В результате получалась следующая картина: с одной стороны, действительные поступления все время превышают сметные исчисления, а с другой—действительные расходы все время неизменно (и с каждым годом все сильнее и сильнее) превосходят сметные, и при окончательном подсчете оказывается, что в общем, собирая с населения от 3 до 3½ миллиардов рублей в год (в 1911 г.— 2.989,9 милл. руб., в 1912 г.—3.131,8 милл. руб., в 1913 г.— 3.452,5 милл. руб.), министерство финансов расходовало больше, чем получало. Так, если мы примем государственные расходы и доходы в 1910 г. за 100, то доходы 1911 г. составят—105,3, а расходы—109,6; доходы 1912 г. составят—110,8, а расходы— 122,1; доходы 1913 г. составят — 122,3, а расходы — 130,3. Очевидно, что рост расходов все время превышал несомненно быстрый рост доходов. Это непрерывное расхождение сильно озабочивало наше финансовое ведомство, как это можно видеть хотя бы из слов министра финансов в об'яснительной записке к проекту росписи на 1913 г.: „возрастание расходов в столь высоком размере,—говорит он,—могло бы принять угрожающий характер, если бы оно стало допускаться и в последующие годы, так как, несмотря даже на то, что по проекту росписи на 1913 г. доходы исчислены с возможным приближением к действительному их поступлению, оказалось необходимым для покрытия расходов на этот год прибегнуть к позаимствованию из свободной наличности 29,3 миллиона рублей. Во всяком случае, дальнейшее увеличение расходов возможно лишь при условии самого строгого соблюдения соответствия их росту доходов; иначе благополучное положение нашего бюджета может оказаться нарушенным даже при обладании свободой наличностью в 450 милл. рублей“.

Но уже в следующем, 1914 году наступившие исключительные события заставили министра финансов совершенно забыть мудрое решение соблюдать соответствие между доходами и расходами. Первые же недели мировой войны потребовали с нашей стороны огромных расходов по мобилизации, по оплате реквизированных лошадей и перевозочных средств, на организацию армий, а затем на снабжение этих армий и проч. Расходы эти

были не только велики, но они к тому же очень быстро возрастали. Так, по приблизительным данным, оплата военных расходов за один только 1914 г. достигла помесячно: за июль—39,2 милл. руб., за август—79,3 милл. руб., за сентябрь—230,9 милл. руб., за октябрь—419,0 милл. руб., за ноябрь—317,2 милл. руб., за декабрь—569,7 милл. руб. [1]). Сверх того, около 500 милл. руб. мобилизационных расходов было оплачено в 1915 г. Это только издержки чисто военные. Кроме того, необходимо было притти на помощь обыкновенному доходному бюджету, так как при одновременном увеличении расходов поступления по бюджету с началом военных действий сократились. В общем же, если включить в обыкновенный бюджет расходы военного фонда (экстренные расходы, вызванные войной, имели свой особый, военный бюджет), то мы получим (по предварительным данным) следующую картину исполнения бюджета *за 1914 год* [2]).

Поступило доходов и причислено остатков от смет прошлых лет	2.960,7	милл. руб.
Свободная наличность	514,2	„ „
Произведено расходов по госуд. росписи	3.390,9	„ „
Из военного фонда издержано на войну	1.656,4	„ „
Недостаток средств по росписи	430,2	„ „
Недостаток средств по расходам на войну	1.656,4	„ „
Общий дефицит	2.086,6	„ „
Получено от кредитных операций	1.595,3	„ „
Остаток наличности	22,9	„ „

Исполнение бюджета *за 1915 год* (по тем же предварительным данным) таково:

Доходов поступило и причислено остатков от прежних смет	2.898,3	милл. руб.
Произведено расходов по госуд. росписи	3.408,4	„ „
Из военного фонда издержано на войну	8.815.3	„ „
Недостаток средств: а) по росписи	509,7	„ „
„ „ в) по расходам на войну	8.815,4	„ „
Общий дефицит	9.325,1	„ „
Получено от кредитных операций	8.142,6	„ „
Непокрытых расходов	1.182,5	„ „

Пользуясь теми же данными, мы получим *для 1916 г.* следующую таблицу:

---

[1]) И. А. Михайлов—Государственные доходы и расходы России во время войны. Петроград, 1917 г., стр. 26.

[2]) А. Н. Зак—Финансово-экономическое и международно-правовое положение России, как банкрота. Петроград, 1918, стр. 88 след.

Доходов поступило и остатков от прошлых лет исчислено	4.154,2	милл. руб.
Произведено расходов по росписи	4.236,6	„ „
Из военного фонда издержано на войну	14.552,8	„ „
Недостаток средств: а) по росписи	82,4	„ „
„ „ в) по расходам на войну	14.552,8	„ „
Общий дефицит	14.635,2	„ „
Получено от кредитных операций	13.449,3	„ „
Остаток непокрытых расходов	1.205,8	„ „

Из приведенных данных видно, что и в течение первых двух с половиною лет войны государственные доходы сильно отставали от расходов по смете. Сверх того, финансовому ведомству приходилось изыскивать огромные суммы на покрытие военных издержек. Для этих последних расходов, а отчасти и для сметных, не оставалось никаких иных средств, кроме кредитных операций (займов, выпуска бумажных денег и проч.).

За первые три года войны—с 1 июля 1914 г. по 1 июля 1917 г.—можно подвести следующие итоги русских государственных расходов и доходов [1]):

РАСХОДЫ.

По нормальному бюджету	11,8	миллиардов руб.
На нужды войны	35,0	„ „
Всего	46,8	„ „

ДОХОДЫ.

От нормальных поступлений	9,0	миллиардов руб.
„ кредитных операций	20,4	„ „
„ выпуска бумажных денег	12,3	„ „
Всего	41,7	„ „

Иными словами, несмотря на огромные уже к тому времени выпуски бумажных денег, несмотря на использование в широчайшей степени государственного кредита, к концу третьего года войны Россия имела более чем на 5 миллиардов рублей уже произведенных, но ничем непокрытых расходов.

К концу третьего года войны мы имели уже все данные для государственного банкротства. О близости финансовой катастрофы наиболее красноречиво говорил курс рубля, докатившегося к началу первой революции до пятидесяти с небольшим копеек и падение которого в 1917 г. шло уже гигантскими скачками. „Фе-

[1]) А. Н. Зак—Op. cit. 90.

вральская революция 1917 г.,—говорит С. Н. Прокопович,—первоначально благоприятно отразилась на курсе рубля: он повысился с 56,2 к. в феврале до 56,7 к. в марте. Но первые же трения в середине апреля вернули курс к февральскому уровню, а в конце апреля он доходил до 52 к. Затем, в середине мая наступило новое падение, уже длительного характера, обострившееся в середине июня, когда никак не удавалось организовать наступление на западном фронте, начавшееся в конце концов 18 июня. Восстание большевиков в Петрограде 3—5 июля уронило курс до 43 к., падение Риги и неудача Государственного Совещания в Москве—до 35 к. и мятеж Корнилова — до 26. В начале сентября, когда положение Временного Правительства окрепло, курс улучшился до 33 к. и даже до 34,6 к., но в середине сентября он опять понижается до 29,6 к. и, затем, с начала октября, после занятия германцами островов Балтийского архипелага, начинается новое падение, достигшее 25 октября, в день падения Временного Правительства, 26,5 к.; 27 октября, после Октябрьской революции, рубль упал до 385 — 405 р. за 10 фунтов стерл., т. е. до 23,4 — 24,6 к. Таким образом, политическая борьба вокруг Временного Правительства, периодически расшатывавшая его положение, периодически роняла курс рубля. За два с половиною года войны, до 1 марта 1917 г. рубль упал со 100 к. золотом до 56,2 к. золотом или на 43,8%; за восемь месяцев революции он упал с 56,2 к. до 27,3 к., или на 51,4%“ [1]).

Указанная С. Н. Прокоповичем связь между нашими военными неудачами и политической кон'юнктурой, с одной стороны, и падением курса рубля, с другой, несомненно существовала. Перечисленные события отдаляли с точки зрения держателя рубля возможность восстановления золотого обращения в России и резко умаляли значение этого рубля, делая его неверным и опасным мерилом ценности. Но центр тяжести, самая причина падения рубля лежала в расстройстве всей хозяйственной жизни, в пассивности торгового и расчетного баланса, в потрясении финансового благополучия страны. События военно-политического характера давали лишь новый толчок к переоценке, к подведению итогов действительному положению вещей. Они давали повод к пересмотру существовавшего еще вчера положения, представляя собою этапы в постепенном изменении этого положения. События 1917 г. пагубно повлияли на курс русского рубля косвенным образом. Они лишили Россию иностранной финансовой поддержки. „Значительное сокращение иностранных кредитов в 1917 г.,—читаем мы у Ю. А. Павловского,—когда в Англии, например, новых авансов было получено всего 9.700.000 фун. ст., по сравнению с сотнями миллионов в предшествующие годы, лишало возможности попрежнему искусственно поддерживать курс

---

[1]) С. Н. Прокопович—Война и народное хозяйство. Москва, 1918, стр. 56 след.

русской валюты на внешнем рынке, и она постепенно была предоставлена собственной судьбе“ [1]).

Но именно это предоставление в 1917 г. нашего рубля своей собственной судьбе и дало ему возможность сделаться зеркалом действительного финансово-экономического положения России в то время. Положение же это, как мы видели из нескольких итогов по исполнению бюджетных росписей и по финансированию войны, было уже до падения Временного Правительства катастрофическим. „В результате всего этого,—говорит Ю. А. Павловский,—уже в течение первых десяти месяцев 1917 г., при Временном Правительстве, был достигнут такой момент в истории обесценения рубля, что серьезно думать о восстановлении валюты в техническом смысле, т. е. о постепенном доведении денежной единицы до ее золотого паритета, стало немыслимо. Уже в то время, для всякого, кто задумывался над вопросом о приведении в порядок нашего денежного обращения по окончании войны, сделалось несомненным, что для восстановления его нужно будет прибегнуть к радикальному способу лечения,—девальвации, либо в чистой ее форме, как она была проведена Канкриным, либо в видоизмененной, как провел ее Витте“ [2]).

Что касается конкретных мероприятий со стороны тогдашних правительств, отразившихся столь пагубно на положении русского рубля, то таковым прежде всего является огромный выпуск бумажных денег в течение рассматриваемых трех лет войны. Количество кредитных билетов, находившихся у нас в народном обращении, составляло перед началом мировой войны 1.633 милл. р. С началом войны количество это начало быстро возрастать и составило [3]):

На 1 окт.	1914 г.	2.697	м. р.	На 1 апр.	1916 г.	6.078	м. р.
„ 1 янв.	1915 г.	3.030	„ „	„ 1 июля	„	6.628	„ „
„ 1 апр.	„	3.312	„ „	„ 1 окт.	„	7.587	„ „
„ 1 июля	„	3.756	„ „	„ 1 янв.	1917 г.	9.097	„ „
„ 1 окт.	„	4.893	„ „	„ 1 июля	„	13.055	„ „
„ 1 янв.	1916 г.	5.622	„ „	„ 1 сент.	„	15.398	„ „

Таким образом, выпуски бумажных денег явились одним из мощных средств по получению рессурсов, необходимых для ведения войны. По подсчету З. С. Каценеленбаума бумажно-денежные выпуски к началу сентября 1917 г. дали около 35% всех израсходованных на войну сумм и до 46% всех тех сумм, которые были получены за все это время внутри государства.

---

[1]) Ю. А. Павловский—К вопросу о восстановлении денежного обращения в России. Записки Русского Экономического О-ва в Лондоне. Апрель, 1921, стр. 968.

[2]) Ibidem.

[3]) З. С. Каценеленбаум — Война и финансово-экономическое положение России. Москва, 1917, стр. 40.

Нечего и говорить, что одни эти выпуски огромного количества бумажных рублей, при условии, что размен своевременно (указ 23 июля 1914 г.) был приостановлен (иначе весь золотой запас был бы в первые же годы войны поглощен держателями кредитных рублей), способны были уронить курс рубля очень низко, как оно и случилось в действительности. Страна наводнена была бумажными деньгами. Единственным средством в таких случаях, с одной стороны—поддержать курс бумажных денег, а с другой—получить новые рессурсы является организация внутреннего займа. На этот путь уже довольно рано и вступило русское правительство. Если не считать 5% краткосрочных обязательств государственного казначейства, сыгравших у нас очень важную роль в ряду источников добывания средств, и так называемых „серий" (4% билеты государственного казначейства), первый долгосрочный внутренний заем был выпущен в России из 5% на основании указа от 3 октября 1914 г. на 500 милл. руб., второй, тоже 5%—6 февраля 1915 г. опять на 500 милл. руб., третий 5 и 5½%—24 апреля 1915 г. на 1 миллиард руб., четвертый 5½%—28 октября 1915 г. на 1 миллиард руб., пятый, опять-таки 5½%—26 февраля 1916 г. на 2 миллиарда руб. и, наконец, шестой, 5½% же—10 октября 1916 г. на 3 миллиарда руб. Из перечисленных 8 миллиардов номинальных, казна получила 7.538 милл. руб. Сверх того, уже при Временном Правительстве 27 марта 1917 г. был выпущен „Заем Свободы", давший 2.960 милл. руб. (к началу сентября 1917 г.). Всего по займам получено было, следовательно, 10½ миллиардов рублей. Это составило около 27% всей суммы средств, полученных для покрытия военных расходов, и около 33% той суммы, которая получена была за это время на внутреннем русском денежном рынке [1]).

Ко всему этому надо прибавить еще около 8 миллиардов рублей, полученных нами за границей, главным образом в Англии, затем во Франции, Соединен. Штатах и Японии. Эти 8 миллиардов целиком ушли на оплату наших заграничных военных заказов.

Заботы о покрытии военных расходов не освобождали наше финансовое ведомство от необходимости изыскания средств для удовлетворения обычных бюджетных потребностей. Последние даже росли, разбухая к тому же от постепенного обесценения рубля и вызываемой этим обесценением дороговизны. Упомянутое нами уже раньше повышение налогов продолжалось, поэтому, и в 1916 г. В 1916 г. введен был акциз с байховых чаев (привозных от 20 к. до 1 рубля с фунта, местных от 5 до 25 коп. с фунта) и налог на тотализатор (в размере от 2,5 до 4,5% с цены билета). Продуктивность прямых налогов далеко отставала от продуктивности косвенных. В 1916 г. поступления от первых составили только 15,4%, а поступления от вторых—24,7% всей

---

[1]) З. С. Каценеленбаум, назв. соч., стр. 35.

суммы государственных бюджетных доходов и это уже после отпадения дохода от винной монополии.

Недостаточно интенсивный рост поступлений от прямых налогов даже и в моменты величайшего напряжения податных сил страны, которые Россия переживала уже в первые годы войны, об'ясняется недостаточной эластичностью этих налогов. Вновь установленный прямой налог может дать государственному казначейству средства лишь по истечении довольно продолжительного времени. Зная это свойство прямых налогов, правительство, даже в период острой денежной нужды, неохотно прибегает к повышению уже существующих прямых налогов или установлению новых. К тому же, при всей несправедливости и неуравнительности косвенного обложения в целом, каждый из косвенных налогов в отдельности способен вызвать в отношении его раскладки гораздо меньше возражений, чем любой из прямых реальных. Основания раскладки прямых налогов часто принимают такой несовершенный, чисто фантастический вид, что эти прямые налоги бывают терпимы только при низких окладах. Всякое резкое повышение окладов делает их невыносимыми.

Вот в такие-то моменты чаще всего и приходит финансовым руководителям страны в голову мысль о подоходном налоге. Способность последнего легко и быстро увеличивать поступления в моменты денежных затруднений фиска выступает тогда, как незаменимое качество. А его продуктивность, непрерывно и автоматически возрастающая с ростом благосостояния населения, его способность отражать действительную платежеспособность страны, получили неоднократное подтверждение в фискальной истории тех стран, которые раньше других обратились к нему. Неудивительно, что с началом войны и вызванных ею финансовых затруднений, разрешение вопроса о введении и у нас подоходного налога, тянувшееся десятилетиями, пошло значительно быстрее.

Финансовые затруднения, чрезвычайное напряжение государственных рессурсов,—вот то сплетение обстоятельств, при которых подоходный налог обычно появляется в той или иной стране. Как бы ни созрела мысль о необходимости введения его в налоговую систему данного государства, все же, почти всегда, почти во всех странах без исключения, необходим был еще конкретный повод для принятия рассматриваемой меры, а именно—необходим был более или менее острый бюджетный кризис. Так было и в России: в 1915 году подоходный налог был у всех на устах. „Если подсчитать общую сумму новых налогов в росписи 1915 года,—читаем мы в одном современном исследовании о русском бюджете,—то окажется, что повышение прямых и косвенных налогов, вместе с повышением пошлин, дало всего около 484 милл. руб. Эта сумма могла быть собрана путем подоходного налога. Падая на тех, кто действительно может уплатить его, подоходный налог не ослабляет имущественных сил насе-

ления и не понижает покупательных сил трудящихся масс—этой основы экономии государства".

„Отнюдь не является случайностью—находим мы там же—то обстоятельство, что идея подоходного налога в настоящий момент делается все более популярной в самых умеренных кругах населения. И рационализация нашего финансового хозяйства, если она действительно начнется с крупнейшей меры — ликвидации винной монополии—должна будет очень скоро закончиться введением подоходного обложения" [1]).

Действительно, то, чего не могли сделать десятилетия здравых рассуждений и добрых намерений, сделала война. В 1916 году был, наконец, главным образом, под давлением денежных затруднений, введен у нас подоходный налог. Эпитет „дитя войны", укрепившийся за подоходным налогом, получил еще раз подтверждение.

---

[1]) Старый финансист—Государственный бюджет 1915 г. и бюджеты „думского" периода. Петроград, 1915, стр. 9.

ГЛАВА IV.

Подоходный налог в России.

---

1. Вопрос о подоходном налоге в течение XIX века.

Несомненный успех, выпавший на долю подоходного налога в Англии, где он был введен, как было упомянуто выше, уже в конце XVIII ст., не мог не вызвать более или менее решительных попыток других государств ко введению подоходного налога и, в частности—России, финансы которой находились к тому же, благодаря наполеоновским войнам, в очень тяжелом состоянии.

Действительно, для „ускорения уплаты государственных долгов", вызванных этими войнами, в 1812 г. был введен в России подоходный налог под видом процентного сбора с помещичьих имений. Налогу не подлежали удельные и прочие имения, принадлежавшие императорской фамилии. Да и для самих помещиков он был чем-то в роде посильного взноса в казну, так как определение дохода всецело предоставлялось плательщику. Со стороны правительства не было никакого контроля над правильностью показания дохода плательщиком—„никакие доносы на утайку доходов или неправильное их показание не приемлются". Самый налог был до известной суммы облагаемого дохода прогрессивным, а затем пропорциональным. Так, с доходов от 500 до 2.000 рубл. взимался 1 % налога, с доходов от 2.000 до 4.000 рубл. — 2 % и так далее, возрастая на 1% каждый раз при увеличении дохода на 2.000 рубл. При доходе в 18 тысяч рубл. и выше налог становился пропорциональным.

Будучи в нашей тогдашней финансовой системе явлением чисто случайным, при резко сословном строе этой системы, при наличии подушной подати и крепостного права, подоходный налог не мог пустить глубоких корней и вскоре был отменен, не оставив почти никакого следа в русской финансовой системе. Согласно государственным росписям, относящимся к тому времени, в 1813 г. от подоходного налога было получено 4.897 тыс. рублей, в 1817 г. (за 1814, 15, 16 гг. данных нет) — 2.340 тыс. рублей, в последнем 1819 г. — 2.370 тыс. рублей. С тех пор и до эпохи освобождения крестьян вопрос о подоходном налоге в России не поднимался.

Обновленный строй государственной жизни не мог не повлечь за собою обновления и податной системы, построенной исключительно на обложении широких масс беднейшей и бесправнейшей части населения. В 1861 году при министерстве финансов была учреждена особая комиссия для пересмотра системы податей и сборов, а в 1862 г. управляющим министерством финансов был передан на рассмотрение упомянутой комиссии проект правил о подоходном налоге. Этот проект шел уже дальше, чем закон 1812 года: обложению подлежали все доходы с недвижимых и движимых имуществ, с торговых и промышленных предприятий, все прибыли от художественных, ученых или литературных занятий, а также всякое вознаграждение, получаемое за исполнение служебных обязанностей. С доходов от 1.000 до 3.000 рублей налог был определен в 2%, и, прогрессируя, он при доходах свыше 15 тыс. руб. достигал 5%. Сама комиссия отнеслась к этому проекту, как и вообще к мысли о введении подоходного налога, отрицательно, тем не менее в 1867 году ею был выработан новый проект подоходного обложения, в основание которого должны были быть положены, по мнению комиссии, подворный налог и поземельная подать. Этим путем значительно суживалась первоначальная постановка реформы, так как плательщиком нового налога, вводимого взамен подушной подати и государственного земского сбора, оставалось попрежнему только крестьянское население. Министр внутренних дел и министр государственных имуществ не согласились с этим проектом комиссии, но все же нашли необходимым передать проект на рассмотрение земских собраний. Земские собрания, как и следовало ожидать, высказались против обоих указанных оснований для взимания налога: двора и земли. И земские собрания, и губернские по крестьянским делам присутствия одинаково признали, что двор не может быть признан надежным признаком дохода, так так далеко не всегда имеет рабочую силу и в то же время сам требует постоянного расхода на свое содержание. Точно также и земля не может быть обложена, так как она и без того переобременена податными и выкупными платежами. В то же время большинство губернских присутствий указало, что единственно правильным и притом вполне возможным было бы уничтожение существовавшего деления населения на податное и неподатное и распространение подоходного обложения на все сословия. Как известно, проект этот также не получил осуществления.

Тяжелое положение, в котором находились наши финансы после турецкой войны 1877 — 78 г.г., побудили правительство образовать новую комиссию под председательством министра финансов. В комиссию вошли, по назначению, высшие чины министерства финансов, государственного контроля, министерства государственных имуществ и некоторых других министерств. Комиссия пришла к заключению о необходимости отменить подушную подать и взамен нее ввести следующие налоги: 1) подо-

ходный, ставки которого, взимаемые с чистого дохода, достигали 3%; 2) усадебный и 3) личный. Однако, и этот проект не получил осуществления, так как к нему отнесся отрицательно прежде всего министр финансов Н. Х. Бунге.

В 1892 г. при министре финансов И. А. Вышнеградском был составлен и разослан на заключение других министерств и главных управлений еще один проект подоходного налога. Существеннейшими чертами нового проекта были следующие: уездные по подоходному налогу присутствия, состоящие из лиц, избранных из местных жителей уездным земским собранием, и собирающиеся под председательством податного инспектора, составляют списки лиц, подлежащих подоходному налогу. Параллельно с этим присутствия собирают все сведения, необходимые им для суждения о размерах дохода различных плательщиков. Каждое лицо, внесенное в списки, обязано подать не позже 1-го марта декларацию о своем доходе, во-первых—по месту нахождения каждого из источников дохода, а затем декларацию по месту своего жительства об общей сумме своего дохода. Налогу подлежат только доходы свыше 1.000 рублей. С доходов от 1 тыс. до 2 тыс. рубл. предполагалось взимать 1% налога, от 2 до 3 тыс. рубл.—1,1%, от 3 до 4 тыс. рубл.—1,2%. Повышаясь на 0,1% при каждой новой тысяче дохода, налог достигал 4%. На этой цифре прогрессия приостанавливалась и в дальнейшем налог становился пропорциональным. Замечательно, что уже и по этому проекту допускались вычеты из облагаемого дохода в зависимости от семейного положения плательщика. Так, лица, доход коих не достигал шести тысяч рублей и на попечении которых находились лица неспособные к труду или просто не достигшие 18-ти летнего возраста, пользуются правом на вычет из своего облагаемого дохода 250 рубл. на каждое из указанных лиц. Вместо письменной декларации плательщик мог сделать устное заявление о своем доходе; в случае же неподачи ни письменного, ни устного заявления, податное присутствие само определяло доход лица, но в виде штрафа подлежащая обложению сумма дохода увеличивалась на 25%. Окончательное определение суммы причитающегося с плательщика налога, по проекту, должно было принадлежать губернским по подоходному налогу присутствиям. Все центральные учреждения, большинство казенных палат, которым этот проект был передан для отзыва, отнеслись к нему отрицательно, и министерство финансов, получив их отзывы, решило приостановить дальнейшую разработку вопроса о введении у нас подоходного обложения. С тех пор и до начала XX века вопрос о подоходном налоге у нас снова заглох.

2. Положение вопроса в текущем столетии.

Как можно видеть из сказанного выше, мысль о введении у нас подоходного налога возникала каждый раз под влиянием

обстоятельств чрезвычайного характера, последствием которых являлось потрясение нашего бюджета. Таковыми обстоятельствами были обычно войны, а в 1891—2 г.г. страшный неурожай, который пережила тогда Россия. Так было и с последним проектом подоходного налога, внесенным в феврале 1907 г. министерством финансов в Государственную Думу второго созыва. Предшествовавшая внесению проекта эпоха должна быть признана в финансовом отношении одною из самых трудных для России. Японская война, кроме больших потерь людьми, стоила России огромных денежных издержек, значительно увеличивших государственный долг. Затем, неурожай во многих губерниях и отвлечение массы рабочих рук от условий мирного производительного труда значительно подорвали экономические рессурсы русского государства и понизили платежеспособность его населения. Ко всему этому присоединилась еще и прокатившаяся через всю Россию волна первого серьезного революционного движения. Для правительства выяснилась тогда настоятельная потребность целого ряда улучшений в различных частях народнохозяйственной и общегосударственной жизни.

Вплоть до того времени приходная часть нашего бюджета попрежнему строилась, главным образом, на косвенном обложении, падающем на беднейшие классы населения страны, преимущественно на крестьянство. Отмена взимания выкупных платежей лишь в незначительной степени облегчила податное бремя этого сословия. Начиная с 1905 г., были увеличены цены на вино, повышены некоторые акцизы и наследственные пошлины, возросли ставки промыслового обложения, но, не говоря уже о том, что все эти мероприятия шли по старому избитому пути, они оказались бесплодными в смысле предоставления фиску необходимых рессурсов. Оставался один путь для коренной реформы нашей финансовой системы—ввести подоходное обложение на началах уравнительности обложения среди всех слоев и классов населения. Вопрос о введении подоходного налога горячо обсуждался в это время, как в местных комитетах о нуждах сельскохозяйственной промышленности, так и в различных общественных организациях, а весною 1905 г. вопрос этот был поднят, при рассмотрении представления министра финансов об увеличении некоторых налогов, даже Государственным Советом. При этом, существовавшая в то время система сборов и податей, вследствие резкого преобладания в ней косвенных налогов, была признана далеко не удовлетворительной и было указано на необходимость скорейшего пополнения существующей системы обложения прямыми налогами, как представляющими собой, с точки зрения уравнительности обложения, наиболее совершенный его вид.

В том же 1905 г., для обсуждения принятых Государственным Советом пожеланий о введении подоходного налога, при министерстве финансов была образована особая комиссия, под председательством Кутлера, в которую вошли как практики податного

дела, так и представители финансовой науки. Комиссия, признавая, что в условиях русской народнохозяйственной жизни есть некоторые препятствия к немедленному введению подоходного налога, каковыми являются невысокая зажиточность и малая культурность массы населения, все же нашла необходимым проведение указанного мероприятия, как единственно способного доставить значительные денежные средства казне, не обременяя беднейшей части населения, и могущего привести к воспитанию в населении сознания его податных обязанностей. Единодушно признавая, что, по условиям русской действительности, наиболее подходящим типом подоходного налога был бы налог прогрессивный, голоса комиссии разделилсь по вопросу о том, заменить ли подоходным налогом теперь же все прочие виды прямого обложения или же предпочесть постепенные преобразования в этом отношении, отложив коренные реформы налоговой системы до выяснения результатов введения подоходного налога. После длительного обсуждения этого вопроса, большинство членов комиссии решило избрать путь постепенных преобразований, справедливо полагая, что немедленная замена всех существующих в нашей податной системе прямых налогов одним подоходным налогом была бы слишком сильным скачком в неизвестное будущее, особенно опасным в виду переживаемых государственным казначейством сильных финансовых затруднений. Принимая во внимание, что важнейшим результатом проектируемой реформы в течение первых лет по ее введении является выяснение числа и состава плательщиков, комиссия признала необходимым остановиться на умеренных ставках.

Руководствуясь выработанными комиссией принципами, департамент окладных сборов составил уже подробный проект подоходного обложения, который вместе с относящимися к обсуждаемому вопросу необходимыми статистическими материалами был внесен на рассмотрение в особую междуведомственную комиссию, образованную под председательством бывшего министра финансов Шипова. При этом, в особой подкомиссии, куда были приглашены и представители частных банков, обсуждался вопрос о способах проверки облагаемых доходов посредством открытия органам фиска книги счетов кредитных учреждений. В несколько измененном виде проект из междуведомственной комиссии поступил на одобрение Совета Министров, а этот последний предоставил министру финансов внести его на рассмотрение Государственной Думы.

3. Проект подоходного налога в Государственной Думе.

23 февраля 1907 г. проект подоходного налога был внесен министром финансов в Государственную Думу второго созыва.

Вторая Государственная Дума, как известно, была вскоре распущена, и проект перешел нерассмотренным к Думе третьего

созыва. Эта последняя, в лице своей финансовой комиссии, весьма подробно обсудила проект, но в самом составе Государственной Думы третьего созыва—капиталистическом и крупно-землевладельческом—было непреодолимое препятствие к проведению в жизнь обсуждаемой реформы. Большинство Думы являлось представителем той части населения страны, на которую и должно было упасть бремя нового налога. Поэтому, несмотря на спокойное существование в течение всего законного пятилетнего срока, третья Дума не смогла вывести этот вопрос из стадии обсуждения, и проект перешел к Думе четвертого созыва.

В 1914 г. финансовая комиссия четвертой Государственной Думы избрала особую подкомиссию для рассмотрения и систематизации всего того материала по вопросу о подоходном налоге, который накопился почти за десятилетнее обсуждение его как в министерстве финансов, так и в комиссии третьей Думы. После целого ряда заседаний, подкомиссия изготовила доклад, который затем, в конце того же года поступил в финансовую комиссию.

Первое обсуждение законопроекта о введении государственного подоходного налога в пленарном заседании Государственной Думы состоялось 11 августа 1915 года. Докладчик, председатель финансовой комиссии А. С. Посников, обратил внимание членов Думы на огромное финансовое и экономическое значение законопроекта о подоходном налоге, указав, что ни одно мероприятие из вносившихся до того министерством финансов не имело такого значения, как то, которое предстояло Думе рассмотреть. Одним из главнейших стимулов к немедленному проведению предложенной меры докладчик считал тяжелое положение, в каком уже в то время, всего через год после начала ужасной войны, находились наши финансы. Так, уже в начале августа было очевидно, что обыкновенный бюджет на 1915 г. будет сведен с дефицитом не менее 300 миллионов рублей, а специальные военные кредиты к этому времени достигли колоссальной, в обычном масштабе, суммы в семь миллиардов рублей. Но и помимо соображений о необходимости изыскания новых источников доходов для покрытия указанных расходов, докладчик считал вопрос о введении подоходного обложения в России давно назревшим как вследствие крайней неудовлетворительности нашей финансовой системы, так и вследствие тех ценных качеств, какими обладает этот вид прямого обложения. Подоходный налог—единственный прямой налог, вполне удовлетворяющий требованиям справедливости и равномерности. „Чтобы оценить его значение в этом последнем смысле, говорил докладчик,—стоит только сравнить основные принципы этого обложения с тем, что вы имеете сейчас в области нашего прямого обложения... В лучшем случае, обложение у нас происходит по среднему или нормальному доходу, — так взимается налог с городских недвижимых имуществ и промысловый. Доход этот средний или нормальный очень далек от дохода действительного и имеет характер прямо фиктивный, а, следовательно, если обло-

жение основано на фиктивном, на, так сказать, вымышленном доходе, то, конечно, такое обложение ни в коем случае не может претендовать на начало равномерности и справедливости. В области поземельного налога положение еще хуже, потому что здесь распределение земли по разрядам производится, как вам известно, прямо глазомерно, и так же глазомерно происходит распределение, или, вернее сказать, так же глазомерно происходит и разверстка самого налога. Наконец, другой вид нашего прямого обложения — квартирный налог. Этот суррогат, эта, так сказать, замена подоходного налога, взимается даже и не по доходу, а взимается по размеру расхода, — и какого же расхода: на одну из необходимейших жизненных потребностей, на потребность в жилье!"

В дальнейшем докладчик дал подробную характеристику подоходного обложения вообще и указал те главнейшие принципы, которые были положены в основу подоходного налога, проектировавшегося к введению в России. С обширной речью против введения подоходного налога или, по крайней мере, против распространения нового налога на доходы от земельных участков выступил член Государственной Думы от Бессарабской губ., князь Святополк-Мирский. „Подоходный налог,—по словам оратора,—как все отвлеченные, теоретически совершенные умственные построения, всегда пленял воображение нашей интеллигенции, точь в точь, как отбившегося от земли русского помещика всегда неудержимо влекли к себе, независимо от уместности и выгодности их применения, всякие теоретически совершенные плодопеременные, многопольные системы севооборотов. Во всех этих порывах к образцовому, совершенному, развитому как в области земледелия, так и финансов, у нас неизменно упускают из вида то обстоятельство, что все, что в области экономических начинаний носит характер совершенства и законченности для успешности своего проявления, для плодотворности своего действия и применения, требует и соответственной культурной и хозяйственно-экономической подготовки и обстановки". Как на одно из важнейших препятствий к введению у нас подоходного налога, препятствий в области „хозяйственно-экономической подготовки и обстановки", кн. Святополк-Мирский указал на отстутствие в России поземельного кадастра и на те трудности, которые пришлось бы преодолеть для производства сопряженных с ним работ. „Все те трудности,—говорит он,—которые встречали кадастральные работы на Западе, у нас прямо-таки не поддаются описанию: настолько они значительны. У нас, строго говоря, в этом отношении почти ничего не сделано. Территория, на которой предстоят оценочные работы, прямо-таки устрашает своей обширностью. Серьезных работ у нас, в сущности, нет. Вдобавок те, которые есть на лицо, еще недавно производили впечатление ненадежности, вследствие особой предвзятости и тенденциозности социальных и политических взглядов их исполнителей. Какой бы нам земельный кадастр ни обе-

щали, это будет лишь пародия на кадастр, а, если так, то и самое подоходное обложение в деревне обратится у нас в сплошной произвол". К этому, по мнению Святополк-Мирского, необходимо присоединить еще и те соображения, что кадастральные работы, как это и было на Западе, должны производиться лишь в ту пору социально-экономической эволюции данной страны, когда земельно-хозяйственный строй уже успел вылиться в достаточно определенные, достаточно устойчивые формы. Между тем, Россия в эпоху введения подоходного налога переживала (хотя, конечно, в несравненно меньшей степени, чем она переживает теперь, после разрушения всего прежнего государственно-экономического строя Революцией), вследствие исключительной по своей интенсивности ликвидации помещичьих земель и обширных реформ на крестьянских землях, чисто промежуточный, переходный в смысле хозяйственном и земельном, момент. Указывая на все те нежелательные последствия, какие будет иметь для развития нашего сельского хозяйства, в особенности для интенсификации обработки земель, подоходный налог („налог на честность, трудолюбие и предприимчивость"), оратор предлагал взамен подоходного налога взимать со всех земельных владений, чистый доход которых превышает установленный в проекте подоходного налога Existenzminimum, т. е. 1.000 рубл., добавочный земельный налог в размере существовавших в момент обсуждения проекта ставок государственного земельного налога.

С речью против введения начала прогрессивности в подоходный налог выступил член Государственной Думы от Тамбовской губ. Снежков. Прогрессивный подоходный налог, по мнению оратора, должен привести к упразднению всякой собственности. „Социалисты,—говорит он,—не имея возможности в данный момент уничтожить состоятельные классы путем прямой конфискации их имуществ, стремятся провести подоходный налог, как принцип понижения степени зажиточности имущих лиц, как принцип установления путем налога социального равенства". В доказательство существования тесной связи между прогрессивным налогом и социализмом депутат Снежков, между прочим, цитирует следующее место „Манифеста Коммунистической партии":... „в наиболее передовых странах могут быть более или менее повсеместно приняты следующие меры: 1. Экспроприация поземельной собственности и обращение поземельной ренты на государственные нужды; 2. Сильный прогрессивный налог и 3. Отмена прав наследства". В заключение оратор предостерегает от прогрессивного подоходного налога, как от принципа даже не демократического, а охлократического!

Из других речей, произнесенных при общем обсуждении проекта подоходного налога, заслуживает упоминания речь представителя фракции правых Маркова 2-го. Указав на то обстоятельство, что фракция правых в четвертой Государственной Думе, как и в Думе третьего созыва, принципиально является сторонником введения подоходного налога в России, оратор останав-

ливается на вопросе о прогрессии в обложении и об Existenzminimum'е. Прежде всего, Марков 2-й указывает на невыдержанность системы прогрессивного налога, раз будет принято, что прогрессия обрывается на 6%, каковая ставка предположена была для доходов свыше 100.000 рубл. Ссылаясь на опасный „пример Северо-Американской демократической республики, где вся государственная власть перешла в руки нескольких десятков миллиардеров", оратор требует сделать путем прогрессивного обложения невозможным скопление чрезмерного количества капиталов в руках частного или юридического лица. Парабола или, как ее называл оратор, гипербола прогрессивного подоходного налога не должна пресекаться, а должна уходить в бесконечность, поглощая, надо полагать, в конце концов весь доход плательщика. Что касается далее Existenzminimum'а, то предполагавшиеся по проекту в качестве такового 1.000 рублей Марков 2-й находил крайне высокой цифрой, совершенно не соответствующей бытовым условиям такой бедной страны, как Россия. По мнению оратора, в качестве необлагаемого минимума было бы вполне достаточным установить чистый доход в размере 600 рубл. в год. Обе эти меры в совокупности, во-первых, значительно повысили бы общую сумму ожидаемых поступлений от нового налога и, во-вторых (именно, низкий прожиточный минимум), расширили бы круг лиц, имеющих, в качестве плательщиков подоходного налога, право на участие в различных выборах, так как, по словам оратора, несомненно, подоходный налог у нас, как и в других государствах, в более или менее скором времени будет являться признаком для определения гражданской и политической правоспособности. Обращая внимание членов Государственной Думы на тот факт, что финансовые результаты вводимого подоходного налога могут сказаться лишь по истечении почти двух лет, считая с момента обсуждения его в Думе, Марков 2-й предложил от имени фракции правых отложить проведение этого мероприятия до окончания войны, а взамен его разработать „законопроект специального, временного военного подоходного и прогрессивного налога, построенного на той же, быть может, схеме, но с гораздо более крупными ставками, с такими ставками, чтобы они дали возможность во время войны получить не около 50 миллионов, как это в действительности будет, а, примерно, 200 миллионов, для чего следует учетверить ставки подоходного налога".

При втором обсуждении законопроекта о подоходном налоге с предложением о понижении прожиточного минимума выступил товарищ министра финансов Николаенко. Он признает вполне справедливыми доводы финансовой комиссии за то, чтобы необлагаемый минимум дохода был оставлен равным 1.000 рублей, так как, действительно, жизнь за время войны заметно вздорожала, а покупательная способность рубля понизилась. Он соглашается также, что тягость косвенного обложения очень велика и, как раз, для малоимущих классов, но все же считает необходимым в Existenzmi-

nimum включить и ту часть дохода плательщика, которая идет на удовлетворение его культурных потребностей. Оратор считает должным обратить внимание Думы на тяжелое положение, в котором находятся финансы государства, благодаря войне и запрещению продажи казенного вина, и на крайнюю необходимость, поэтому, нового притока средств в государственное казначейство. Понижение необлагаемого минимума было бы, по мнению представителя министерства финансов, вполне целесообразным еще и потому, что широкие слои населения получили, благодаря военным обстоятельствам, в свое распоряжение огромные суммы денег. Подавляющая часть израсходованных к моменту обсуждения проекта государственным казначейством на нужды войны семи миллиардов рублей осталась в народном хозяйстве. Это обстоятельство, по мнению оратора, не могло не отразиться самым лучшим образом на платежеспособности населения. В том же заседании при втором обсуждении законопроекта Марков 2-й, в дополнение к сказанному им о прогрессии во время первого обсуждения, предложил довести эту прогрессию до 10%.

Предложение члена Государственной Думы Опочинина (указавшего на крайнюю затруднительность для русского плательщика подоходного налога исчислить, при отсутствии навыка и сколько-нибудь удовлетворительной бухгалтерии, свой доход точно и на опасности для него вмешательства и преследования со стороны администрации) добавить примечание к ст. 87 проекта было отвергнуто. Примечание это должно было гласить: „лица, затрудняющиеся показать общую сумму подлежащего обложению дохода, могут заявить об этом в подаваемых ими заявлениях. В этом случае податное присутствие само устанавливает размеры подлежащего обложению дохода на основании имеющихся в его распоряжении данных“. В ответ на это товарищ министра финансов Николаенко заметил, что опасение вмешательства администрации ему непонятно, так как дела по подоходному налогу рассматриваются в коллегиальном учреждении, члены которого, в значительном числе, избираются самими плательщиками налога. Кроме того, докладчик финансовой комиссии Кринский прямо указал, что предполагаемая поправка коренным образом ломает тот основной принцип, на котором построен весь законопроект,—принцип декларации. „Если мы,—говорит докладчик,—только от этого принципа хоть немного отступим, то все то, что положено в основание законопроекта, рухнет“.

В общем, Государственная Дума посвятила обсуждению проекта подоходного налога четыре заседания, после чего он был сдан вместе с внесенными поправками в редакционную комиссию. В окончательном виде проект был предложен Думе в заседании 28 августа 1915 г. и, будучи принят ею, перешел на рассмотрение Государственного Совета. В то же время, в течение всего августа 1915 г. проект государственного подоходного налога был предметом обсуждения финансовой комиссии Государственного Совета.

Составленный упомянутою комиссией доклад 3 сентября был передан председателю Государственного Совета, но, ввиду перерыва занятий Совета, проект подоходного налога впервые рассматривался бывшею нашею верхнею законодательною палатою только 12 февраля 1916 г.

С первою речью выступил член Государственного Совета профессор А. В. Васильев. Указав на важность предпринимаемой нашим финансовым ведомством меры, на продолжительную историю вопроса о подоходном обложении у нас и на своевременность, даже более того, необходимость его введения, проф. Васильев от имени финансовой комиссии предложил Совету принять законопроект, рассмотренный Государственной Думой и финансовой комиссией самого Совета, в том виде, в каком он вышел из Государственной Думы. Между прочим, проф. Васильев указал, что ожидающаяся от этого налога сумма в размере 75 миллионов рублей представляется значительно преуменьшенной, так как состав будущих плательщиков нового налога очень изменился за период войны. Так, например, „31 декабря 1914 г. на заводе Сименс и Гальске из общего числа рабочих в 735 человек более 1.000 рублей получали только 213 чел., а уже к 31 дек. 1915 г. более 1.000 рублей получали 527 чел; на заводе Людвига Нобеля год тому назад на 1.253 чел. более тысячи рублей получали 211 чел., а в 1915 г. из 1.677 чел. более 1.000 р. получали 460 чел.; точно также, на заводе Сименс и Шуккерт вместо 180 из 1.005 чел. теперь 388 чел. из 1.247 чел. получают уже более 1.000 р. Таким образом, в течение одного года уже прибавилось огромное число плательщиков“.

Противником принятия законопроекта в том виде, как он предложен Совету, выступил член Государственного Совета Андреевский. Ссылаясь на то, что подоходный налог — мера чрезвычайной важности — проводится у нас в чрезвычайных условиях военного времени и при условиях необычайной спешности, причем Государственный Совет, в противность своему обычному методу, даже не передал этого вопроса в особую комиссию, а поручил рассмотрение его финансовой комиссии, Андреевский предложил передать проект предварительно в особую комиссию.

С резкой критикой проекта выступил также член Госуд. Совета Щегловитов. По мнению оратора, на законопроекте о подоходном налоге наслоились иллюзии самого разнородного характера. „Первая из этих иллюзий гласит: принимайте проект подоходного налога, ибо этим путем вы снимаете бремя государственного обложения с слабых плеч малосостоятельных классов и переносите это бремя на более сильные и состоятельные классы“.

„Всем вам известно,—продолжал оратор,—что законопроект о подоходном налоге не только не сопровождается законодательными предположениями о каком-либо облегчении тех налогов, которые уплачивают менее состоятельные классы населения, но, по тем колоссальным нуждам казны, которые уже обрисовы-

ваются с достаточной ясностью, ожидать в сколько-нибудь близком будущем какого-нибудь облегчения менее состоятельных классов не приходится. Мы знаем, между прочим, что министр финансов изыскивает в настоящее время новые способы косвенного обложения, т. е. того обложения, которое сопровождается справедливым упреком, что оно преимущественно падает на менее состоятельные классы населения". Такой же иллюзией Щегловитов считает и то обстоятельство, что подоходный налог принято рассматривать, как „осевой стержень, на котором будет построено преобразование существующей у нас податной системы". Между тем, подоходный налог, как у нас, так и в целом ряде других государств, где он существует, „не идет далее того, чтобы быть дополнительною мерою, обусловленной той неуравнительностью обложения, которая создается другими видами обложения". В равной степени иллюзорными представлялись Щегловитову как ожидание, что подоходный налог поможет усилить средства нашего самоуправления, городского и земского, за счет тех поступлений, которыми располагала до того казна, так и надежда, выраженная еще в трудах комиссии Кутлера, что проектируемый налог „воспитает в населении сознание податных обязанностей" и „приучит население под руководством податных инспекторов соблюдать больший порядок в ведении денежных дел".

Между прочим, Щегловитов вполне основательно заметил в дальнейшей своей речи, что Existenzminimum, установленный в одинаковом размере для всех частей такой страны, как Россия, противоречит принципу уравнительности и справедливости, так как в силу неодинаковых в различных частях столь обширного государства условий жизни один и тот же доход в 1.000 р. в одном месте может свидетельствовать об известной зажиточности, а в другом (напр., столице)—о бедности. Оба оратора—Андреевский и Щегловитов—явились ярыми противниками прогрессивности в подоходном обложении, считая с этой точки зрения и самый налог вредным.

„Весьма важной чертой настоящего законопроекта,—говорил Андреевский,—является установление в нем прогрессивности обложения. Здесь не место, конечно, входить в подробную критику этого начала, но нельзя не указать, что оно направлено против состоятельных классов и должно рассматриваться, главным образом, как известная социальная мера. Будучи осуществлена до конца, эта мера неминуемо приведет к отрицанию труда и собственности".

Щегловитов в своей речи подошел с другой стороны к этому вопросу: „...когда мы видим в законопроекте провецение того начала, которое носит наименование прогрессивности,—говорит он,—то приходится вспоминать, что эти начала особенно выдвинуты социалистами всех направлений и всех национальностей. Прогрессивность подоходного налога провозглашается последователями этих учений, как необходимейшая мера для того, чтобы мирным

путем достигнуть того, к чему стремятся социалисты, а именно, закабаления всех во имя равного распределения материальных благ".

Возражая на предложение передать законопроект в особую комиссию, так как это значило бы похоронить его на долгие годы, член Госуд. Совета Кони в ответ на речи предшествующих ораторов—Андреевского и Щегловитова—указал, что прогрессивность в подоходном обложении не преследует ни социалистического принципа уравнения имуществ, ни, тем более, уничтожения капитала и стимулов к его накоплению, а имеет своим основанием единственно тот факт, что платежеспособность дохода возрастает значительно быстрее, чем растет сам доход. Принимая во внимание упомянутый факт, нельзя не признать, что в области подоходного обложения прогрессивность ставок налога гораздо более соответствует уравнительности (в смысле соответствия платежным средствам) и, следовательно, справедливости, чем пропорциональность.

Из дальнейших, весьма продолжительных, прений по рассмотрению проекта выяснилась необходимость поставить на голосование вопрос о передаче проекта в особую комиссию. Однако, большинством 91 против 53 при двух воздержавшихся передача в комиссию была отклонена.

27 февраля 1916 г. Государственный Совет приступил к постатейному рассмотрению проекта о государственном подоходном налоге. В виду возникших при постатейном рассмотрении законопроекта разномыслий между Госуд. Советом и Госуд. Думою, на заседании 10 марта было решено образовать смешанную комиссию из членов обоих законодательных палат.

Только 14 марта Госуд. Совет принял во всей совокупности проект закона о государственном подоходном налоге, ставший законом 6 апреля 1916 года.

4. Закон 6 апреля 1916 г. о государственном подоходном налоге.

1. Суб'ект подоходного налога.

Согласно ст. 1 закона Положение о государственном подоходном налоге распространялось на всю территорию русского государства, за исключением Великого Княжества Финляндского.

Суб'ектами обложения являются как физические, так и юридические лица. При обложении физических лиц члены семьи, имеющие самостоятельные источники дохода, облагаются отдельно от главы семьи, если доходы эти не поступают в распоряжение или пользование главы семьи, а также в том случае, когда существует раздельность имущества супругов (ст. 12). Обложению подлежат *русские подданные*: а) постоянно проживающие в пределах Росссии; в) живущие не свыше 2-х лет за границей или в Финляндии, или хотя бы и более 2-х лет за границей или в Финляндии,

но имеющие постоянное местожительство в пределах России; с) состоящие на русской государственной службе и по обязанностям службы живущие заграницей. Из *иностранцев* и *финляндских граждан* подоходному обложению подлежали те, которые имели в России постоянное местожительство, хотя бы сами и не находились в пределах русского государства, а также те, которые жили в России свыше одного года, хотя бы с отлучками за ее пределы в течение этого периода на срок в общей сложности не свыше трех месяцев (ст. 5, пп. 1 и 2).

Преставители иностранных государств—послы, посланники, министры-резиденты, поверенные в делах, а также генеральные консулы, консулы, вице-консулы и консульские агенты—облагаются—при условии, что соответствующие русские представители освобождаются в соответствующих странах лично от подоходного налога,—по совокупности дохода только от следующих источников: а) недвижимых имуществ и предприятий, находящихся в пределах России и б) выдаваемых из средств русского казначейства или из специальных средств разных ведомств содержания, пенсий и пособий. Подобною же льготою пользуются и некоторые категории русских подданных и просто иностранцев.

Кроме того, подоходному налогу подлежали следующие юридические лица:

1) Удельное ведомство; 2) сословные общества и установления, за исключением обществ волостных, сельских, станичных и проч.; 3) биржевые общества и иные торгово-промышленные и сельскохозяйственные организации; 4) православные духовные установления, как-то епархиальные начальства, монастыри, архиерейские дома, церкви, а также духовные установления различных нехристианских исповеданий; 5) акционерные общества и компании; 6) кредитные установления; 7) трудовые товарищества и артели; 8) потребительные и экономические общества и проч. Что же касается финляндских и иностранных акционерных обществ и компаний, а также обществ взаимного страхования, допущенных к действию в России, то таковые облагаются подоходным налогом по совокупности доходов, получаемых ими от всех их операций в пределах России.

2. *Облагаемый доход.*

Ст. 2 закона не различает доходов фондированных от нефондированных. Облагаемым доходом считается *совокупность* всех получений и от всякого рода источников, в форме ли денежных поступлений, натуральных выгод, продуктов или материалов. Таковыми источниками являются:

1) денежные капиталы; 2) недвижимая собственность, аренда, наем, застройки и всякие иные виды владения и пользования недвижимыми имуществами; доходы 3) от всякого рода торговых, промышленных и иных, приносящих выгоды, предприятий; 4) от вознаграждения за службу и за труд по найму; 5) от профессио-

нальных, личных промысловых и иных, приносящих выгоды, занятий; 6) от всякого рода не поименованных выше источников дохода (ст. 2).

К облагаемому доходу не причисляются:

1) суммы, получаемые по наследству или в виде дара, если только эти получения не имеют характера повременных; 2) суммы, вырученные от различного рода продажи, как движимого, так и недвижимого имущества, если только означенная продажа совершена не с целью спекуляции или, вообще, не является промыслом; 3) суммы, полученные в виде платежа по займам; 4) в некоторых случаях неустойки; 5) выигрыши по процентным бумагам. Не подлежат подоходному налогу также: 1) всякого рода служебное вознаграждение назначенных в состав действующих армии и флота чинов армии и флота (следовательно, в мирное время означенные лица уплачивают налог с суммы получаемого ими вознаграждения), а также священно-служителей—за то время, когда эти чины и священно-служители находятся в составе частей, приведенных на военное положение; 2) пенсии, пособия и другие выдачи за службу в войсках и флоте, производимые лицам, причисленным Александровским Комитетом о раненых к I и II классам раненых, а также принятым под покровительство названного Комитета вдовам и детям этих лиц; 3) пенсии по орденам; 4) пособия на погребение членов семьи плательщика, откуда бы таковые ни получались. Далее, не подлежат обложению те доходы сословных обществ и установлений (из числа подлежащих подоходному обложению), биржевых обществ, торгово-промышленных и сельско-хозяйственных организаций и духовных установлений, которые расходуются перечисленными организациями на содержание органов управления, на выполнение вообще обязательных по закону расходов, а также (в пределах русского государства) на цели богоугодные, благотворительные и просветительные. Не подлежат обложению также доходы от паевых и вступительных взносов членов обществ.

Доходы от недвижимых имуществ и всякого рода предприятий, находящихся в Финляндии или за границей, за некоторым исключением, обложению не подлежат. В целях привлечения капиталов в Россию освобождаются от подоходного налога также доходы, получаемые акционерными обществами, компаниями и страховыми учреждениями в Великом Княжестве Финляндском и за границей.

По закону 6 апреля освобождались от налога доходы дворцов и дворцовых имуществ. (Но после февральской революции, по распоряжению Временного правительства, эти доходы, так же, как и вообще доходы членов бывшей императорской фамилии, были подвергнуты подоходному обложению).

Обложению подлежат по закону 6 апреля все доходы свыше 850 рублей. Однако, в силу падения ценности денег и вздорожания жизни, сумма эта очень скоро перестала соответствовать

представлению о среднем Existenzminimum'е в условиях русской жизни, и законом 12 июня 1917 г. прожиточный минимум был повышен до 1.000 р.

При исчислении размера дохода принимаются во внимание не только денежные поступления, но также и натуральные получения и выгоды, имеющие денежную ценность, при чем последние исчисляются по средним за предшествовавший окладному год ценам в месте нахождения соответствующего источника дохода.

Исключаются из суммы облагаемого дохода: 1) расходы по хранению, управлению и страхованию денежных ценностей; 2) расходы по получению, обеспечению и сохранению дохода (как-то — на обсеменение, удобрение и обработку почвы, уборку урожая, сводку и заготовку леса, по приобретению потребных для производства товаров и материалов, по сбыту товаров и продуктов производства хозяйства или предприятия, по содержанию и поддержанию в исправном состоянии домов, служб, канав, валов, полевых дорог, живого и мертвого инвентаря, по страхованию имуществ, продуктов производства, товаров и материалов), а также расходы по уплате тех косвенных налогов и пошлин, которые являются издержками производства, хозяйства или предприятия; 3) расходы на улучшение быта служащих, рабочих и членов их семейств, т. е. взносы в пенсионные, страховые, больничные, похоронные кассы; 4) ежегодные, соответствующие среднему годовому обветшанию и обесценению, отчисления на погашение стоимости: a) недвижимого и движимого имущества; b) запаса ископаемых, заключающихся в разрабатываемых недрах; c) запасов почвенных пород, добываемых с поверхности почвы; d) привилегий и срочных прав на эксплоатацию и e) всех видов вообще земельных улучшений. Исключаются из суммы облагаемого дохода: убытки от уничтожения имущества, полного или частичного, поскольку таковые убытки не покрываются страховым вознаграждением, а также долги, безнадежные по взысканию. Не причисляются к облагаемому доходу суммы, выдаваемые из казны и из земских и городских средств на канцелярские и другие служебные расходы, суточные, прогонные, раз'ездные и под'емные деньги.

Кроме вычетов, производимых из получений от отдельных источников, из подлежащей обложению суммы дохода вычитываются по закону 6 апреля 1916 г. также: 1) платежи по долгам плательщика, за исключением погашения этих долгов, а равно всякого рода обязательные для плательщика повременные уплаты; 2) обязательные для плательщика, в силу закона или договора, взносы за него самого и за членов его семьи в пенсионные, эмеритальные, страховые, больничные и похоронные кассы; 3) пожертвования, производимые плательщиком в пользу религиозных, всех вероисповеданий, вероучений и национальностей, просветительных и благотворительных учреждений, находящихся в пределах русского

государства (кроме Финляндии); 4) взносы по страхованию капиталов и доходов на случай смерти и на дожитие самого плательщика и членов его семьи, но не более трехсот рублей по обоим видам страхования, а также взносы плательщика за себя и за тех же лиц в пенсионные, эмеритальные, больничные и похоронные кассы, без ограничения суммы; 5) оклады государственных прямых налогов (за исключением квартирного и основного промыслового налога на личные промысловые занятия), патентные сборы, сборы с доходов от денежных капиталов и всякого рода местные и сословные налоги и сборы с недвижимых имуществ, торговли и промышленности.

При определении подлежащего обложению дохода, принимается в расчет доход только от тех отдельных источников, которые имелись у плательщика в наличности на 1 января окладного года. Так, например, денежные капиталы, в качестве источника дохода, принимаются в том размере, в каком они имелись в наличности на 1 января окладного года. Поэтому, доход от источников, хотя и бывших у плательщика в предшествовавшем окладному году, но на 1 января окладного года не оказавшихся, вследствие их уничтожения (например, по случаю пожара), утраты (вследствие кражи, открытия конкурса, судебного приговора, лишения службы, прекращения заработка, пенсии и т. п.) или безвозмездного отчуждения (случай дарения, пожертвования), в расчет не принимается. Причем под уничтожением источника дохода понимается не только полное его уничтожение, но и приведение в такое состояние, при котором он перестает приносить доход.

Однако, если в течение года, предшествующего окладному, произошла замена одного источника дохода другим, то при исчислении подлежащего обложению дохода принимается в расчет доход от обоих источников, а именно, как от оказавшегося в наличности на 1 января окладного года, так и от того источника, который в предшествовавшем году был заменен новым, сообразно времени, в течение которого плательщик пользовался тем или другим доходом. Под заменой одного источника другим нужно понимать, например, отчуждение имущества или предприятия путем продажи или мены, получение страхового вознаграждения за сгоревшее имущество, из'ятие капитала из предприятия за прекращением или закрытием последнего, перемену в служебном положении, переход лица, занятого трудом по найму, от одного нанимателя к другому и проч. Тем не менее, неповременные поступления, как, например, выгоды от спекуляций, премии за литературные, научные или художественные произведения и т. п., при исчислении дохода принимаются в расчет независимо от наличности соответствующих источников на 1 января окладного года.

Вместе с тем далеко не все расходы по получению и обеспечению дохода допускаются к исключению. Так, например, не

исключаются из облагаемого дохода от недвижимых имуществ, предприятий и занятий: 1) капитальные затраты на расширение или усовершенствование хозяйства или предприятия, на увеличение их капиталов и иного имущества, на погашение лежащих на этих имуществах долгов и на покрытие убытков прежних лет; сюда не относятся капитальные затраты на все виды земельных улучшений в сельском хозяйстве (осушение, орошение, корчевание, укрепление песков и оврагов), в общем размере не свыше 20 процентов всех валовых получений собственно от сельского хозяйства за тот год, в течение которого эти улучшения произведены; 2) проценты на вложенный в хозяйство или предприятие капитал, принадлежащий самому плательщику; 3) ежегодные отчисления на погашение стоимости земли, материалов производства, изделий, товаров и прочих предметов сбыта, а также построек, в которых помещаются лечебные и учебные заведения; 4) местные сборы по домам и упомянутым выше постройкам. Кроме того, не допускаются к исключению: a) не обязательные для плательщика уплаты, хотя бы они и носили характер повременных, а равно и обязательные повременные уплаты плательщика членам семьи, не облагаемым самостоятельно подоходным налогом, и b) затраты на удовлетворение личных потребностей плательщика и членов его семьи, например, на наем квартиры, на продовольствие, одежду, прислугу, воспитание детей и проч.

3. *Оклады налога.*

Как уже было упомянуто выше, постановлением Временного правительства необлагаемый мининум в русском подоходном налоге был повышен с 850 рублей до 1.000 рублей. При этом налоговая скала получила следующий вид (приводим не всю скалу, а лишь выборку из нее):

По закону 6 апреля 1916 г.					По закону 12 июня 1917 г.				
С доходов от:			Взимается рублей или %		С доходов от:			Взимается рублей или %	
850	до	900 вкл.	6	0,7	1.000	до	1.100 вкл.	12	1,1
1.000	„	1.100 „	8	0,7	1.100	„	1.200 „	14	1,2
1.200	„	1.400 „	11	0,8	1.200	„	1.400 „	17	1,2
4.500	„	5.000 „	100	2,0	4.500	„	5.000 „	150	3,0
5.000	„	5.500 „	116	2,1	5.000	„	5.500 „	182	3,3
5.500	„	6.000 „	132	2,2	5.500	„	6.000 „	216	3,6
8.500	„	9.000 „	252	2,8	8.500	„	9.000 „	486	5,4
9.000	„	9.500 „	276	2,9	9.000	„	9.500 „	542	5,7
9.500	„	10.000 „	300	3,0	9.500	„	10.000 „	600	6,0
30 т.	„	31 т. „	1.721	5,6	30 т.	„	31 т. „	4.039	13,0
31 „	„	35 „ „	2.013	5,8	31 „	„	35 „ „	4.800	13,7
35 „	„	40 „ „	2.400	6,0	35 „	„	40 „ „	5.828	14,6

По закону 6 апреля 1916 г.						По закону 12 июня 1917 г.					
С доходов от:				Взимается рублей	или %	С доходов от:				Взимается рублей	или %
100 т.	до	110 т.	вкл.	9.020	8,2	100 т.	до	110 т.	вкл.	22.550	20,5
110 „	„	120 „	„	10.080	8,4	110 „	„	120 „	„	25.200	21,0
120 „	„	130 „	„	11.180	8,6	120 „	„	130 „	„	27.950	21,5
200 „	„	210 „	„	21.210	10,1	200 „	„	210 „	„	53.025	25,3
210 „	„	220 „	„	22.440	10,2	210 „	„	220 „	„	56.100	25,5
220 „	„	230 „	„	23.690	10,3	220 „	„	230 „	„	59.225	25,8
300 „	„	310 „	„	34.410	11,1	300 „	„	310 „	„	86.025	27,7
310 „	„	320 „	„	35.840	11,2	310 „	„	320 „	„	89.600	28,0
320 „	„	330 „	„	37.290	11,3	320 „	„	330 „	„	93.225	28,3
390 „	„	400 „	„	48 т.	12,0	390 „	„	400 „	„	120 т.	30,0

Таким образом, наиболее низкие разряды облагаемого дохода, принадлежащие беднейшей части плательщиков налога, по закону 6 апреля должны были платить приблизительно 0,7—0,8 процента. Те же доходы по закону 12 июня уплачивают 1,1—1,2 процента. Соответствующим образом были повышены и оклады более высоких доходов: так, средние разряды доходов—от 4.500 до 6.000 рублей—в первом случае (закон 6 апреля) должны были бы платить от 2 до 2,2%, а во втором случае (закон 12 июня) от 3 до 3,6%; доходы лиц зажиточных, получающих от 8.500 до 10.000 рублей, первоначально были обложены в размере от 2,8% до 3%, а теперь были повышены—от 5,4% до 6%, т. е. вдвое против прежнего. Высокие, капиталистического характера, доходы, например, от 30 до 40 тыс. рублей, вместо прежних 5—6 процентов, облагаются уже в размере от 13 до 14,6 процента. Доходы от 100 до 200 тыс. рублей уплачивают по закону 12 июня от 20 до 25% налога, вместо 8—10% по закону 6 апреля. И в первом, и во втором законе прогрессия идет до доходов в 400 тыс. рублей; здесь—первоначально на 12%, а в законе 12 июня на 30%—она обрывается: доход, превышающий четыреста тысяч рублей, облагался бы по закону 6 апреля в размере 48 тыс. рублей налога с прибавлением к этой сумме по 1.250 руб. на каждые полные 10 тыс. руб. дохода сверх 400 тыс. руб.; по закону же 12 июня такой доход облагается в размере 120 тыс. руб. с прибавлением к этой сумме по 3.050 руб. на каждые полные 10 тыс. руб. дохода сверх 400 тыс. руб. Таким образом, лицо, имеющее миллион рублей дохода, должно было бы в первом случае уплатить всего 123 тыс. руб. (12,3%) налога, а во втором—303 тыс. руб. (30,3%) налога.

В известных случаях, по ходатайству плательщика, поданному в соответствующее участковое присутствие, оклад налога понижается. Так, оклад налога у плательщика с доходом не свыше 4 тыс. руб. понижается, если на попечении его находится к 1 января окладного года более двух членов семьи, не имеющих самостоятельного дохода, которые притом или не достигли 21 года, или

хотя и достигли этого возраста, но не способны к труду вследствие болезни, удостоверяемой свидетельством врача, или достигли 60 лет. За каждого такого, сверх двух, члена семьи оклад налога понижается на один разряд, при чем, если предстоит понизить оклад плательщика ниже первого разряда, то плательщик вовсе освобождается от платежа подоходного налога. При определении числа членов семьи, дающего право на понижение налога, один и двое малолетних, не достигших возраста 8 лет, считаются за одного члена, трое и четверо—за двух и т. д. Таким образом, предоставление льготы лицам, имеющим детей, начинается только при наличии у них или пяти малолетних в возрасте до 8 лет, или трех малолетних в возрасте до 8 лет и одного в 8 лет и старше, или одного до 8 лет и двух в 8 лет и старше. К членам семьи, дающим право на льготу, относятся как дети законные, так и дети от браков недействительных, внебрачные, узаконенные и усыновленные, а также родственники главы семьи и его жены по прямой восходящей и нисходящей линии без ограничения степеней, а в боковых линиях—до четвертой степени, при условии, что все эти лица не имеют самостоятельного дохода и находятся фактически на попечении плательщика.

Точно также, в случае продолжительной болезни или других особо несчастных случаев, постигших плательщика или кого-либо из членов его семьи, не подлежащих самостоятельному обложению, участковое по подоходному налогу присутствие может, по ходатайству плательщика, понизить исчисленный с него оклад налога, но не более, чем на три разряда. Льгота эта может быть предоставлена плательщику независимо от льготы по семейному положению, но при условии, что доход его не превышает 6 тыс. руб. и что упомянутые несчастные случаи существенным образом понижают платежеспособность плательщика. При этом понижение оклада налога производится участковым присутствием соответственно степени утраты платежеспособности, но, как уже было упомянуто выше, не более, чем на три разряда. Наконец, если доход плательщика вследствие стечения несчастных обстоятельств или утраты источников дохода, сократился в течение одного года на сумму, превышающую одну четвертую частъ исчисленного для обложения дохода, то плательщику точно также предоставляется ходатайствовать до 15 декабря окладного года перед участковым присутствием о соответствующем уменьшении исчисленного с него налога.

4. Учреждения по подоходному налогу и место обложения.

Общее, в пределах всего русского, за исключением Финляндии, государства, заведывание делами, относящимися к государственному подоходному налогу, принадлежало министру финансов, по департаменту окладных сборов (ст. 47 зак. 6 апреля). На местах же общее наблюдение за исполнением всех постановлений и

распоряжений правительства по делам о подоходном налоге возлагалось на управляющих казенными палатами. Ближайшей задачей их в этом отношении было наблюдение, с одной стороны, за созданием в надлежащем составе губернских (областных) и участковых по подоходному налогу присутствий, а с другой стороны, за деятельностью податных инспекторов по приведению этими последними в известность плательщиков налога и источников дохода, по исчислению налога, по поступлению его в казну и проч.

Производство дел по подоходному налогу на местах возлагается по закону 6 апреля на участковые и губернские (областные) присутствия. Участковые присутствия состоят из членов, избираемых на трехлетний срок из числа плательщиков подоходного налога. В число членов присутствия избирают по два члена и по два заместителя к ним уездное земское собрание и городская дума или собрание городских уполномоченных того города, где находится участковое присутствие. В тех податных участках, в состав которых входят исключительно городские поселения, городскими думами или собраниями городских уполномоченных избирается по четыре члена присутствия на каждый участок с равным числом заместителей, причем выборов уездными земскими собраниями не производится. Там же, где нет городских поселений, все четыре члена присутствия и их заместители избираются земскими собраниями. Но и кроме поименованных выше членов участкового присутствия и их заместителей, сами плательщики подоходного налога избирают из своей среды четырех членов присутствия, если число плательщиков подоходного налога в данном участке не превышает одной тысячи душ; если же число плательщиков более тысячи, но не более полуторы тысяч, то членов присутствия избирается пять; если число плательщиков—от $1^1/_2$ до 2 тысяч, то шесть и так далее, по одному на каждые пятьсот плательщиков налога. Соответственно числу членов избирается и число заместителей. В тех податных участках, где имеется должность старшего помощника податного инспектора, последний участвует в участковом присутствии на правах члена. Председательствует в участковом присутствии местный податной инспектор. Таким образом, в заседаниях присутствия участвуют как члены по выбору самих плательщиков, так и по выбору общественных (городских и земских) учреждений. Кроме того, в лице помощника податного инспектора и председателя—податного инспектора мы видим представителей фиска.

Что касается губернских (областных) по подоходному налогу присутствий, то они состоят под председательством управляющего казенною палатою: 1) из члена местного (по нахождению присутствия) окружного суда, по назначению общего собрания суда; 2) двух членов от министерства финансов и 3) четырех, избираемых на три года, членов из числа плательщиков подоходного налога и четырех заместителей к ним, при чем два члена избираются губернским земским собранием, один—городскою думою гу-

бернского (областного) города и один—местным биржевым комитетом. Там, где биржевых комитетов не имеется, городскою думою избираются два члена, а в тех губерниях и областях, где нет окружных судов, в состав губернского или областного присутствия входит один из местных мировых судей по назначению с‘езда мировых судей или заменяющего его учреждения.

В члены присутствий по подоходному налогу избираются, по возможности, представители разных видов доходов, подлежащих обложению этим налогом. За полнотою и правильностью состава присутствий наблюдают председатели таковых по принадлежности.

Обложение подоходным налогом производится, по общему правилу, в том податном участке, в районе которого плательщик имел к 15 декабря года, предшествовавшего окладному, постоянное местожительство, а при отсутствии такового—местопребывание. В случае перемены плательщиком местожительства или местопребывания после 15 декабря, ему предоставляется ходатайствовать до срока подачи заявления о доходе об обложении его по новому местожительству. Когда плательщик имеет домашнее обзаведение в нескольких податных участках, в которых попеременно и проживает в течение года, то обложение его производится в том из этих участков, который будет избран самим плательщиком, о чем им должно быть подано заявление в присутствие избранного участка. Специальное заявление плательщика должно быть подано и в том случае, когда плательщик имеет недвижимое имущество или предприятие вне своего проживания, в пределах другого податного участка, и желает быть обложенным не по месту своего жительства, а в участке, в котором находятся его недвижимое имущество или предприятие.

Русские подданные, проживающие в Финляндии или за границей не свыше двух лет под ряд, облагаются в том податном участке, где они имели последнее перед от‘ездом из России местожительство, если только они не изберут сами другого участка обложения, по месту нахождения в России одного из источников дохода.

Установления, общества, компании, товарищества, артели и общественные собрания (каковы: сословные общества и установления, биржевые и акционерные общества и компании, кредитные установления, общества взаимного страхования и проч.) облагаются в том податном участке, где находятся главные управления их делами, т. е. управы, правления, советы, комитеты, ответственные агентства и т. п. Что же касается русских подданных, не имеющих постоянного местожительства в России (кроме Финляндии) и живущих свыше двух лет под ряд в Финляндии или за-границей, а также финляндских и иностранных акционерных обществ, компаний и обществ взаимного страхования, допущенных к действию в России, то таковые облагаются по месту нахождения их недвижимых имуществ и предприятий или по месту получения ими дохода от помещенных в России капиталов.

Наконец, лица, состоящие или состоявшие на русской государственной службе, проживающие в Финляндии или за-границею и не имеющие иных источников дохода, кроме получаемого ими по службе содержания или пенсии, подлежат обложению по месту нахождения управлений, по распоряжению которых производится выдача им содержания или пенсии.

5. Техника подоходного обложения.

Важнейшая часть работы по подоходному обложению у нас сосредоточивалась в участковых присутствиях. В тех поселениях, которые губернскими или областными присутствиями включены были в особые, ежегодно пересматриваемые ими, списки, квартирохозяева, за исключением содержателей ночлежных домов, обязаны составлять ежегодно и подавать к 15 декабря домовладельцам или лицам, их заменяющим, списки всех лиц, кроме домашней прислуги и угловых жильцов, проживающих в квартирах к указанному сроку, имеющих самостоятельный доход, независимо от того, в каком размере доход этими лицами получается. Необходимо заметить, что в эти списки заносятся лишь те лица, которые проживают на означенный срок в квартирах; таким образом, к числу их не относятся лица, случайно пребывающие на этот срок в квартирах, проживающие в других местах, а также лица, занимающие помещения не для жительства, а лишь для служебных или профессиональных занятий (напр., адвокаты, врачи, комиссионеры и т. п., имеющие отдельно от места своего жительства кабинеты для приема посетителей или клиентов). В те же списки заносятся и сами квартирохозяева, а также имеющие самостоятельный доход члены их семей. По получении упомянутых списков от квартирохозяев, домовладельцы, при наличии в данном доме нескольких квартир, подбирают списки в порядке квартирных нумеров, приобщают к поданным спискам такие же списки по квартирам, занимаемым ими самими, и подают все это, по каждому домовладению отдельно, председателю участкового присутствия не позже 7 января. Помимо списков, полученных от квартирохозяев, домовладельцы и владельцы вообще недвижимых имуществ обязаны доставлять ежегодно также не позднее 7 января председателю местного (по нахождению имущества) участкового присутствия списки лиц, занимающих к 15 декабря в домовладениях и недвижимостях жилые квартиры и помещения для торговых и промышленных заведений (каковы—лавки, конторы, мастерские, амбары, склады, конюшни, гаражи и проч.) с указанием условленной с каждым нанимателем платы за квартиру или помещение и приблизительной наемной цены тех квартир и помещений, которые предоставлены в бесплатное пользование или занимаются самими владельцами домов и недвижимостей.

Параллельно с этим правительственные, сословные и общественные учреждения, частные общества и установления, вла-

дельцы и арендаторы торговых, промышленных и прочих, приносящих выгоды, предприятий и недвижимых имуществ, пользующиеся каким-либо наемным трудом (кроме труда домашней прислуги) или на службе которых состоят какие-либо лица, обязаны ежегодно к 7 января сообщать сведения о лицах, получающих от них жалованье, пенсии и всякого рода вознаграждение, с занесением каждого лица на отдельные карточки. Все эти сведения доставляются в те участковые присутствия, в районе ведения которых перечисленные выше лица имеют место жительства.

Акционерные общества и компании, паевые и прочие товарищества, а также акционерные, коммерческие и земельные банки, частные ломбарды и общества для выдачи ссуд под заклад движимых имуществ или товаров доставляют в казенные палаты, по месту нахождения правлений, к 7 января списки пайщиков-акционеров (русских и иностранных подданных и финляндских граждан, проживающих как в России, так и вне ее пределов) по установленной министерством финансов форме, с занесением сведений о каждом пайщике и акционере на отдельные карточки.

В свою очередь казенные палаты сообщают председателям участковых присутствий, по мере получения их от соответствующих учреждений и лиц, следующие сведения: 1) о пайщиках и акционерах, доставляемые казенным палатам акционерными обществами и компаниями, товариществами и проч.; 2) об учреждении или открытии действий отчетных предприятий, а также прекращении их деятельности; 3) о кредиторах, ссудивших денежные капиталы, обеспеченные в качестве долгов на недвижимые имущества и 4) об имуществах, переходящих безвозмездными способами или без узаконенных прав. Все получаемые таким путем сведения должны служить председателю участкового присутствия материалом для выяснения и проверки действительных доходов плательщика.

Далее, ежегодно, не позднее 1 февраля, председатель участкового присутствия об'являет во всеобщее сведение, наиболее целесообразным по местным условиям способом, о предстоящей подаче заявлений о доходе. Одновременно с этим председатель присутствия рассылает плательщикам бланки заявлений. Однако, неполучение этих бланков не освобождает плательщика от подачи заявления. Упомянутые заявления о доходе, по установленной министерством финансов форме, обязаны подавать лица, получившие в предшествовавшем окладному году доход свыше 850 руб. (по зак. 6 апр.). С повышением, по закону 12 июня, необлагаемого минимума до 1.000 руб., таковая обязанность падала только на лиц, с доходом свыше этой суммы. Все общества, компании, товарищества, артели и общественные собрания, подлежащие обложению подоходным налогом, обязаны подавать декларацию, независимо от того, получен ли ими в предшествовавшем году доход (и в каком именно размере) или не получен. Точно также обязаны подать декларацию и лица, определяющие свой доход в

сумме не более 1.000 руб., если подача заявления о доходе будет затребована от них председателем участкового присутствия.

Декларации подаются от имени и за подписью плательщиков или от имени и за подписью их доверенных. Что касается лиц, состоящих по имуществу под родительской властью, под опекою или попечительством, а также юридических лиц, подлежащих обложению подоходным налогом, то они подают декларации через своих представителей и уполномоченных. Обязательная форма декларации—следующая: 1) фамилия, имя, отчество, звание и местожительство плательщика, а в декларациях, подаваемых учреждениями, установлениями, обществами, товариществами и компаниями, их наименование (или фирма) и место управления делами; 2) суммы доходов, полученные в году, предшествовавшем окладному, с разделением их по отдельным источникам получений и с показанием особого дохода от владения или пользования недвижимым имуществом и от предприятий, находящихся вне пределов того податного участка, в котором облагается плательщик; 3) общий итог дохода по всем источникам; 4) суммы, допускаемые к вычету из общего дохода и 5) подпись плательщика или его доверенного, опекуна или попечителя, а в декларациях юридических лиц—их представителей или уполномоченных.

Отдельные лица должны были подавать заявления о доходах не позднее 1 марта. Установления же, общества, компании, товарищества и прочие юридические лица, указанные п. 3 ст. 5 закона 6 апреля, а также те лица, которым, вследствие обширности их имуществ и предприятий, было бы затруднительно представить заявление о доходе к указанному выше сроку, подают его, в последнем случае с разрешения председателя участкового присутствия, не позднее 15 мая. Декларации подаются плательщиками в местные участковые присутствия непосредственно или через казначейства, земские, городские, купеческие, мещанские и ремесленные управы, а в уездах—через волостные, гминные или соответствующие им управления.

Согласно ст. 87 закона 6 апр. председатели участковых присутствий и помощники податных инспекторов обязаны давать подробные раз'яснения всем обращающимся к ним лицам по вопросам заявлений о доходах, облагаемых подоходным налогом. Тем лицам, для которых составление письменных деклараций затруднительно, предоставляется право делать заявление о своих доходах устно председателю участкового присутствия или помощнику податного инспектора.

В самом заявлении о доходе плательщику предоставляется приводить все обстоятельства, которые могут служить основанием для понижения налога или освобождения от него—семейное положение, болезнь, утрата источника дохода без замены его новым и проч. Если плательщик, при показании своего дохода в заявлении, затруднится в определении в денежной сумме тех его частей, которые получены натурою, то ему предоставляется право

привести в заявлении те данные (напр., размер занимаемой квартиры, приблизительное количество потребленных плательщиком и членами его семьи продуктов, товаров и проч.), на основании которых участковое присутствие могло бы произвести оценку этих частей дохода. Наконец, плательщик, доход которого по всем источникам остался без изменения против предшествующего года, может, взамен декларации, ограничиться подачею заявления о том, что доход его не изменился по сравнению с тем, по которому он привлекался к обложению в предшествующем году (ст. 92).

Поступившие от плательщиков декларации подвергаются участковым присутствием и его председателем поверке на основании всех имеющихся в их распоряжении сведений и данных. При чем правительственные, сословные и общественные учреждения, должностные лица, а также кредитные установления и страховые, транспортные и прочие предприятия обязаны бесплатно сообщать требуемые учреждениями по подоходному налогу сведения, могущие служить к выяснению доходов отдельных плательщиков; в случаях, когда сообщение таковых сведений затруднительно, все упомянутые выше учреждения обязаны допускать председателя участкового присутствия или, по его уполномочию, помощника податного инспектора к обозрению всякого рода актов, книг, документов и прочих имеющихся у них письменных данных и к извлечению из них необходимых для выяснения истинных размеров дохода сведений.

В тех случаях, когда плательщик не подавал вовсе декларации, или уклонился от представления в срок затребованных от него об‘яснений, или если представленные им об‘яснения и показания, по рассмотрении их присутствием, не устранят сомнений в правильности сделанных им в декларации показаний, то присутствие само определяет доход плательщика на основании имеющихся у него данных.

За неподачу декларации, а также за непредставление сведений, необходимых подоходному присутствию, как со стороны самих плательщиков и их доверенных, так и со стороны обществ и учреждений, у которых такие сведения имеются, виновные могут быть подвергнуты денежному взысканию в размере не свыше 300 руб. За сообщение же в декларациях или в об‘яснениях, подаваемых в учреждения по подоходному налогу, заведомо неверных сведений с целью уклонения от платежа налога, а равно за сокрытие с той же целью источника дохода, виновные, сверх обязанности произвести доплату налога в соответствующем размере, подвергаются денежному взысканию не свыше десятикратного размера утаенной суммы налога. Денежные взыскания, налагаемые за нарушение постановлений положения о государственном подоходном налоге, в случае несостоятельности виновных, лишением свободы не заменяются.

Жалобы на постановления участкового присутствия могут быть приносимы плательщиками в губернское (областное) по

подоходному налогу присутствие до 15 октября окладного года, а жалобы на постановление этого последнего приносятся в Сенат.

Судить о результатах закона 6 апреля 1916 года не приходится, так как фактическое действие его оказалось слишком непродолжительным, чтобы выявить свое влияние на государственную финансовую систему.

Всего через 9—10 месяцев после его введения наступили исключительные события Октябрьской Революции и связанная с ними переоценка всех прежних ценностей.

ГЛАВА V.

Подоходный налог после Октябрьской Революции.

1. Переходный период.

Народный Комиссариат Финансов, сменивший после Октябрьской Революции Министерство Финансов, не отказался от мысли удержать в системе русских финансов переходного времени подоходный налог. Напротив, уже в мае—июне 1918 г., если не считать более раннего декрета о взимании прямых налогов вообще (24 ноября 1917 г.), где лишь подтверждается закон 12 июня 1917 г. и установленные им сроки для взноса подоходного налога, появляется ряд декретов—об изменении состава присутствий по подоходному налогу, о разрешении лицам, получающим содержание из казны, т. е. рабочим и служащим национализированных предприятий и государственных учреждений, производить уплату подоходного налога посредством удержания налога указанными учреждениями из причитающегося этим лицам содержания; о распространении означенной льготы на рабочих и служащих кооперативных организаций и учреждений и др.,—имевших целью развить и приспособить закон 6 апреля 1916 года о подоходном налоге к новой экономической обстановке, характеризующейся прежде всего грандиозными мероприятиями по национализации всего народного хозяйства России.

В том же 1918 году (23 сентября) мы имеем еще один декрет, внесший весьма важные изменения в прежний закон. Согласно ст. 14 закона 6 апреля, к обложению привлекались лишь доходы от источников, имевшихся в наличии к началу податного года. Если же источник дохода, существовавший в течение хотя бы даже 11 месяцев года, предшествующего податному, к началу этого последнего исчез (приносившая доход земля подарена, служба оставлена, дом сгорел, процентные бумаги украдены), то доход, полученный от этих исчезнувших источников, не включается в облагаемый подоходным налогом общий доход плательщика. Это—тот же порядок, что и указанный выше порядок в прусском подоходном налоге, структура которого оказала сильное влияние на наш закон 6 апреля. Неудобства, связанные с таким приемом исчисления, были во-время сознаны Пруссией, и в конце 1916 года закон там был изменен.

У нас такое изменение внес параграф 1 упомянутого выше декрета 23 сентября 1918 г. Согласно новому порядку, при исчислении дохода, подлежащего обложению подоходным налогом, должна была приниматься в расчет совокупность доходов плательщика от всех источников, бывших в течение года, независимо от наличия их на 1 января окладного года.

Одною из труднейших для фиска задач в подоходном обложении является проверка данных о доходе плательщика. Несмотря на то, что податные органы обладают по закону правом контроля всех заявлений плательщика, вплоть до обозрения всякого рода актов, книг, документов и проч., сокрытие дохода, как известно, широко практиковалось плательщиками, в особенности в тех случаях, когда дело касалось столь текучих и неуловимых доходов, как доходы от денежных капиталов, биржевых ценностей и т. п. Одним из средств контроля в финансовой практике является публикация или выставление для всеобщего обозрения списков плательщиков с указанием их доходов или установленных для них окладов налога. Наиболее полно сохранился такой способ контроля правильности показания своего дохода плательщиком в Италии, Швейцарии, в Австрии. Лица, которым известен истинный доход плательщика, помещенного в списке, *приглашаются тем самым* сообщить о нем в податные учреждения и дать последним возможность опротестовать неправильную декларацию.

При разработке проекта закона о подоходном налоге у нас в России также имелось в виду ввести такого рода публичность доходов плательщиков. За нее высказалось министерство финансов, представители банков, комиссии 3-ей и 4-ой Госуд. Думы, но в Госуд. Совете статья об оглашении окладных списков не прошла. Параграф 3-й декрета от 23 сентября 1918 года о порядке исчисления доходов, подлежащих обложению государственным подоходным налогом, вводит систему оглашения окладных списков и у нас. Согласно указанному параграфу декрета, списки плательщиков подоходного налога выставляются в помещениях канцелярий участковых по подоходному налогу присутствий, а также в канцеляриях местных казначейств и советов рабочих и крестьянских депутатов для обозрения в течение не менее четырнадцати дней со времени рассылки окладных листов. Выставляемые списки заключают в себе довольно подробные сведения. В них обозначаются: а) размеры доходов по отдельным источникам; б) общая сумма произведенных из общего итога доходов вычетов; в) сумма дохода, обложенного налогом, и, наконец, г) оклад налога. Указанное выставление списков, очевидно, имеет своею целью контроль над правильностью заявлений плательщиков путем осведомления о нем лиц, в качестве жителей данного податного района знающих плательщика и его возможный доход. Эти последние самим законом уполномочены возражать против выставленных окладных списков, т. е. показанных в них доходов и оклада

налога. В случае каких-либо возражений со стороны третьих лиц, говорится в следующем параграфе декрета 23 сентября, против исчисления доходов, сделанного участковым по подоходному налогу присутствием, лицам этим предоставляется подавать в присутствие письменные заявления, которые, если будут признаны со стороны присутствий основательными, должны служить поводом для перечисления налога в порядке статьи 146 Положения о государственном подоходном налоге от 6 апреля 1916 года. Статья эта, как известно, гласит, что плательщики, которые при исчислении налога были пропущены или оказались, по вновь открывшимся обстоятельствам, неправильно признаны неподлежащими обложению налогом или обложенными в меньшем, чем следует, размере, привлекаются к обложению вновь или дополнительно за все пропущенное время, но не более, чем за пять лет, непосредственно предшествующих году обнаружения допущенной неправильности.

В течение следующего 1919 года мы имеем целый ряд декретов и инструкций Нар. Ком. Финансов в дополнение и развитие Положения о подоходном налоге. Так, 21 января упомянутого года декрет Совета Народных Комиссаров, в целях привлечения к платежу подоходного налога возможно большего числа лиц из среды сельского населения, возлагает подготовительные работы по составлению списков этих плательщиков и выяснению размеров их дохода на образуемые при сельских и волостных исполкомах особые, состоящие из местных жителей, комиссии по подоходному налогу. Постановлением Нар. Ком. Финансов от 3 апреля лица из среды сельского населения освобождаются от подачи заявлений о своем доходе, если таковой не превышает за предшествующий год 6 тысяч рублей.

Из прочих важнейших декретов этого периода заслуживает упоминания прежде всего декрет 27 марта 1919 года о раскладке подоходного налога на 1919 год. Все губернии и области Российской Республики в отношении обложения подоходным налогом разделяются, согласно декрету, на четыре класса. Для каждого из этих классов декрет устанавливает особый необлагаемый минимум дохода. Так, для местностей первого класса он составлял 6 тысяч рублей, для второго—5 тысяч, для третьего—4 тысячи и для четвертого—3 тысячи рублей. Доходы свыше определенного минимума распадаются по французской системе, принятой в настоящее время также в английском, германском и отчасти американском подоходном обложении, на пласты различного протяжения и различно облагаемые. При этом с суммы дохода, представляющей собою начало пласта-разряда, взимается процент значительно ниже того, что взимается с дохода, представляющего собою разницу между конечной и начальной суммой данного пласта-разряда. Например, при доходе в 10 тыс. руб. для местности второго класса с первых пяти тысяч взимается 1% налога, а со следующих пяти—3%. При доходе третьего раз-

ряда, т. е. до 40 тыс. руб., с первых 10 тысяч взимается 2%, а с остальной суммы в 30 тысяч—6% налога. При доходе четвертого разряда, т. е. до 80 тыс. руб., с первых 40 тысяч взимается 5%, а с остальной суммы между 40 и 80 тысячами—45%. Последним, пятым разрядом доходов для того же второго класса местностей являются доходы свыше 80 тысяч рублей, которые облагаются следующим образом: с 80 тысяч взимается 25% налога, а с доходов после 80 тыс. руб.—100%. Иными словами, доходы для первого класса местностей после 96 тыс. руб., для второго класса—после 80 тысяч, для третьего класса—после 64 тысяч и для четвертого класса—после 48 тыс. руб. конфискуются государством целиком.

Принимая во внимание, что, вследствие обесценения русского бумажного рубля, годовой доход в 48 тыс. руб. даже и для сельских поселений Российской Республики (4-й класс местностей), не говоря уже о 96 тысячах в местностях 1-го класса, к каковым принадлежат крупные городские центры, в 1919 году далеко не был крупным, легко понять громадное, но в общем ходе событий никем не замеченное даже, значение декрета 27 марта, как революционной меры, имевшей своею целью „экспроприацию экспроприаторов“.

В дополнение к декрету 27 марта в том же году (30 мая) мы имеем постановление Совета Народных Комиссаров о предоставлении льгот в виде понижения окладного налога тем из плательщиков, платежеспособность которых понижается вследствие необходимости содержать нетрудоспособных членов семьи, болезни самого плательщика и проч.

Далее, в силу требования декрета 16 марта 1919 года о реорганизации существующих в отдельных городских и сельских поселениях потребительских обществ и об об‘единении их в единое потребительское общество (потребительскую коммуну), декретом от 14 августа были отменены государственные промысловый и подоходный налоги с упомянутых потребительских кооперативных обществ, товариществ и их союзных об‘единений.

Несмотря на очевидную законодательную деятельность Советского Правительства в налоговой области, реальное значение налоговой политики в течение 1918 и 1919 годов постепенно все более и более падает. Экономический застой, с одной стороны, рост бумажно-денежной эмиссии, быстрое обесценение рубля и перенесение центра тяжести в добывании государственных средств на натуральные налоги и повинности, с другой, низвели значение денежных налоговых поступлений, в том числе и от подоходного, до минимума. Содержание налоговых органов перестало окупаться действительными налоговыми поступлениями. Возникал вопрос о целесообразности сохранения в действии налогового аппарата. В том виде, как они существовали у нас в рассматриваемое время, прямые налоги не удовлетворяли Наркомфин, и среди тогдашних его руководителей замечается течение в пользу коренного изменения всей нашей налоговой системы. Решено было заменить всю

множественность прямых налогов одним подоходным, а пока приостановить действие прежнего закона. Действительно, в конце того же 1919 года работы по подоходному налогу прекращаются. Циркуляр Отдела прямых налогов и пошлин от 4 декабря сообщает губфинотделам, что, в виду предстоящей с будущего года реформы прямых налогов с заменою их единым подоходно-поимущественным налогом, Народный Комиссариат Финансов признал целесообразным работы по оповещению населения об обязанности подачи сведений по подоходному налогу приостановить.

Этим кончился кратковременный период существования у нас подоходного налога в чистом его виде. В дальнейшем, как видно из слов приведенного выше циркуляра, внимание Нар. Ком. Финансов направляется на выработку проекта подоходно-поимущественного налога.

Здесь необходимо упомянуть, что опыт применения подоходно-поимущественного налога был сделан Нар. Ком. Финансов уже раньше, в виде единовременного чрезвычайного революционного налога, установленного декретом 30 октября 1918 года. Налог этот имел характер раскладочного налога. Декрет 30 октября заранее определил сумму (в 10 миллиардов рублей), которую население должно было внести, а затем уже сумма эта была распределена между отдельными территориальными единицами: губерниями, городами, волостями и селами. Суммы распределялись в зависимости от предполагаемой концентрации капиталов в данной местности. Так, один лишь город Москва должен был уплатить 2 миллиарда (плюс Московская губерния 1 миллиард), а вся Олонецкая губ.—лишь 15 миллионов руб. Будучи несомненно подоходно-поимущественным, налог этот имел в то же время форму прогрессивного, так как ставки его должны были резко повышаться для лиц состоятельных. Комитеты бедноты, сельские, волостные и городские советы должны были составить списки лиц, подлежащих обложению чрезвычайным налогом, и произвести раскладку причитающейся с данного селения или города суммы налога между плательщиками, сообразно общему имущественному положению и доходам каждого лица. Раскладку эту декрет предписывает производить таким образом, чтобы городская и деревенская беднота были совершенно освобождены от налога, средние слои были обложены лишь небольшими ставками, а всею своею тяжестью налог пал бы на богатую часть городского населения и богатых крестьян. Рассматриваемый чрезвычайный налог знает и определенный прожиточный минимум, свободный от обложения. „Лица, говорится в декрете, имеющие единственным источником своего существования заработную плату, жалованье или пенсию, не более 1.500 рублей в месяц, и не имеющие денежных запасов, обложению единовременным чрезвычайным налогом не подлежат".

Чрезвычайный налог не ставил себе целью регулярно доставлять средства в государственную кассу. Целью его введения было

взять единовременно и целиком у буржуазных („паразитических и контр-революционных“) элементов населения богатства, приобретенные ими за время войны и революции, главным образом, путем хищнической спекуляции. В налоговую систему Советской России он не мог поэтому войти в качестве постоянной составной ее части, и при введении впоследствии у нас подоходно-поимущественного налога, положение о таковом было выработано заново, применительно к обычному типу (а именно—прусскому) подоходного налога и дополнительного к нему налога поимущественного.

Не оправдал чрезвычайный ревналог и возлагавшихся на него ожиданий в смысле чисто фискальных результатов. Вместо 10 миллиардов, удалось собрать только 1½ м-рда. Дело в том, что большинство ценностей, положенных Наркомфином в основу исчисления налога в качестве его об‘ектов, было еще ранее, путем аннулирования займов и национализации торгово-промышленных и фабрично-заводских предприятий, из‘ято из частно-хозяйственного оборота. Оставшаяся свободной часть ценностей, главным образом, в виде движимого капитала, к этому времени (концу 1918 г. и началу 1919 г.) успела эмигрировать или скрыться в подполье.

2. Декрет 16 ноября 1922 г.

Прошло два года с тех пор, как циркуляром Нар. Ком. Финансов работы по взиманию подоходного налога были приостановлены, и декретом 23 ноября 1922 г. в России вновь введен в действие подоходный налог, положение о котором еще ранее опубликовано было в декрете от 16 ноября того же года. В качестве дополнения в том же декрете от 16 ноября приведен текст положения о поимущественном налоге и, вследствие этого, весь налог, устанавливаемый упомянутым декретом, называется подоходно-поимущественным, хотя оклады его исчисляются не в виде общей суммы, а в виде двух параллельно взимаемых податных долей—отдельно с дохода и отдельно с имущества.

К числу особенностей рассматриваемого налога относится, прежде всего, отсутствие в нем характера всеобщности. Действительно, наш подоходно-поимущественный налог распространяется только на граждан, проживающих в городах и селениях городского типа, к каковым относятся все поселения, являющиеся торгово-промышленными центрами, если в них к тому же установлено взимание местных городских сборов. Лица, проживающие в городах, облагаются даже и в том случае, если доходы свои они получают от источников (торговых или промышленных предприятий), находящихся вне города. Наоборот, граждане, живущие вне городов, подлежат подоходно-поимущественному налогу только в том случае, когда они имеют особо перечисленные в законе источники доходов, расположенные в городах.

Сельское население, извлекающее доходы из местных источников, по точному смыслу декрета, обложению подоходно-поиму-

щественным налогом не подлежит. Об'ясняется это тем, что обложение сельского населения пошло в Советской России совершенно иным путем. Натуральные налоги достигли в течение первых лет революции огромного развития. В 1922 г. поступления от продналога составляли около половины всех государственных доходов, в том числе и дохода от бумажно-денежной эмиссии. В настоящее время и в обложении сельского населения преобладающее значение получила денежная форма налога. В качестве эквивалента подоходно-поимущественного налога для обложения широких слоев крестьянства в нашей налоговой системе имеется теперь два налога: один чисто денежный—подворный налог, в пользу местных средств, и другой—также на 3/5 денежный—государственный единый сельско-хозяйственный налог.

Декрет 16 ноября лишь общим образом указывает на жителей городов, как на плательщиков налога. В инструкции же Наркомфина по применению декрета мы находим упоминание, что к указанному роду плательщиков относятся и иностранные подданные, имеющие постоянное жительство в городах, а также и те из русских граждан и иностранных подданных, которые хотя и постоянно живут за границей, но получают доходы от источников, находящихся в пределах России.

Наряду с физическими лицами обложению подлежат и лица юридические в виде акционерных обществ, компаний и товариществ, банков, обществ взаимного кредита и проч. обществ, извлекающих доходы из особо перечисленных в декрете источников. Положение о подоходно-поимущественном налоге не распространяется при этом лишь на государственные и коммунальные (городские) предприятия, а также на смешанные общества, в которых часть акций или паев принадлежит государству, на кооперативные организации и жилищные товарищества. (Указанная группа предприятий была обложена впервые на основании порядка, введенного для них декретом 20 июня 1923 г.).

Доходом физического лица, подлежащим обложению подоходно-поимущественным налогом в общем порядке, является *совокупность* всех получений данного лица за известный срок, а именно за одно полугодие, в денежной или натуральной форме, которая, за покрытием производственных и торговых расходов, связанных с получением дохода от данного источника, может быть употреблена получателем на удовлетворение личных потребностей или обращена в имущество, сбережения или на расширение предприятия. Согласно Инструкции Наркомфина на окладное полугодие апрель—сентябрь 1923 г. (§ 18) налог исчисляется с совокупности доходов плательщика: 1) фактически полученных им в течение полугодия, предшествовавшего окладному; 2) причитающихся ему к получению за тот же период (например, из полученной вперед арендной платы—лишь та сумма, которая приходится за данное полугодие) как в денежной, так и в натуральной форме, за исключением расходов, связанных с извлече-

нием доходов от этих источников, и уплаченных налогов и сборов как государственных, так и местных, кроме подоходно-поимущественного налога.

В сумму расходов не подлежат, однако, включению: 1) расходы, связанные: а) с прожитием плательщика и его семьи; б) с содержанием прислуги и других обслуживающих лично плательщика и его семью служащих (шофферы, кучера и т. п.); в) с содержанием выезда плательщика; г) с расширением предприятия и д) с увеличением имущества; 2) суммы, обращаемые в сбережения и капиталы; 3) суммы всякого рода пожертвований и 4) доходы, иным образом использованные, например, путем дарения.

Из трех видов дохода—валового, чистого и свободного — у нас облагается, следовательно, чистый доход.

Как упомянуто уже выше, юридические лица у нас также подлежат подоходному обложению. По вопросу о целесообразности обложения юридических лиц как финансовая теория, так и налоговая практика делится на два лагеря. В большинстве стран, имеющих подоходный налог, юридические лица, как таковые, до последнего времени не облагались. Облагались только акционеры их у источника дохода, т. е. при выплатах дивиденда. Причиной освобождения юридических лиц от данного рода обложения являлось, с одной стороны, трудность избежания двойного обложения дохода (у акционерного общества и у отдельных акционеров), а с другой, отсутствие якобы у юридических лиц самостоятельного дохода, отличительного от дохода акционеров.

Тем любопытнее то определение, какое дает инструкция Н. К. Ф. понятию дохода этих лиц в нашем подоходном обложении. К облагаемому доходу юридических лиц упомянутая инструкция (§ 37) относит: а) суммы, выданные или назначенные к выдаче в дивиденд на акции, паи или иные доли участия в капитале, а также суммы, назначенные к выдаче акционерам или пайщикам, помимо дивидендов; б) суммы, обращенные или отчисленные на расширение и усовершенствование предприятий, на приобретение имущества, на образование или увеличение капиталов (основных, резервных, запасных и пр.), остатки сумм, нераспределенных в дивиденд за отчетное полугодие, сумм, обращенных или отчисленных на погашение долгов организации и на покрытие убытков за прежние полугодия; в) суммы, израсходованные или перечисленные на расходы, не связанные непосредственно с организацией ведения предприятия; г) превышение суммы, вырученной при продаже обществами, компаниями и проч. выпущенных ими акций, паев и облигаций, над суммой их выпускной стоимости и д) натуральные выгоды и получения.

Просматривая перечень указанных выше „сумм“, „остатков“, „превышений“ и проч., совокупность которых должна, по мнению нашего финансового ведомства, представить собою доход юриди-

ческого лица, легко видеть, что, хотя все они происходят несомненно от дохода предприятия, доходом его в обычном смысле слова все же не являются. Исключение могут составить еще, пожалуй, помещенные в рубрике „б“ суммы, обращенные „на расширение и усовершенствование предприятий“ и пр., но уже во всяком случае не упоминаемые там же суммы, обращенные „на погашение долгов организации и на покрытие убытков за прежние полугодия“.

Источником облагаемого дохода вообще, по декрету 16 ноября 1922 г., считается:

а) участие в торговых, кредитных и промышленных предприятиях в качестве собственника, владельца, совладельца, арендатора, пайщика или вкладчика, а также вообще всякое занятие ремеслами и др. промыслами, торговлей, подрядами, поставками, посредничеством, комиссионерством, экспедиторством, биржевыми и кредитными операциями и т. п.;

б) владение зданиями и другими имуществами в городах и арендование этих зданий и имуществ в целях коммерческой эксплоатации;

в) владение денежными капиталами, процентными и дивидендными бумагами, приносящими доход;

г) занятие свободными профессиями, как-то: вольнопрактикующие врачи, техники, члены коллегии защитников, артисты, литераторы и т. п.

Получение за работу или службу в учреждениях и предприятиях вознаграждения, превышающего размер, установленный особыми постановлениями, также является источником дохода, подлежащего обложению, но этот вид дохода облагался не на ряду с прочими, а на основании особых правил. Вследствие этого, согласно инструкции по применению декрета 16 ноября 1922 г., рабочие и служащие, не имеющие, кроме вознаграждения за труд, источников дохода, не обязаны были даже подавать заявления о своем доходе.

В виду возможного обесценения бумажного рубля декрет не устанавливал заранее определенного необлагаемого минимума, предоставляя законодательной власти сделать это для каждого данного окладного полугодия особо. На первое податное полугодие декретом о введении в действие положения о государственном подоходно-поимущественном налоге от 23 ноября 1922 г. необлагаемый минимум установлен был в следующем размере: для столиц—120.000 рублей полугодового дохода в дензнаках 1922 г., для прочих городов первого пояса по промысловому налогу—100.000 руб., для городов 2-го пояса—80.000 р., 3-го пояса—60.000 руб., для прочих местностей — 40.000 руб. в дензн. обр. 1922 г. Устанавливая различный необлагаемый минимум для различных поясов местностей, декрет учитывает тем самым различную стоимость жизни и различный прожиточный минимум в зависимости от местности, ее удаленности от центра, дороговизны предметов первой необходимости и пр.

Взимается налог по полугодиям с дохода за предшествующие шесть месяцев. Окладное полугодие длится с 1 октября по 31 марта и с 1 апреля по 30 сентября. Первым окладным полугодием по введении подоходного налога в действие об'явлено было время с 1 октября 1922 г. по 31 марта 1923 г. Сумма облагаемого дохода складывается из получений за предшествовавшее окладному полугодие. При этом, причисляемые к доходу натуральные выгоды исчисляются по средним за предшествовавшее окладному полугодие ценам на месте нахождения соответствующего источника. Уплачивается налог в сроки, специально устанавливаемые для этого Нар. Ком. Финансов.

На каждое окладное полугодие определялся в законодательном порядке размер одной налоговой ставки или податной доли; число же долей, причитающихся с каждого плательщика по совокупности его доходов, определялось, согласно декрету 16 ноября, по следующей скале:

Разряд.	Полугодовая сумма доходов в рублях выпуска 1922 года.				Число долей.
1		—	до	120.000	1
2	Свыше	120.000	„	180.000	1½
3	„	180.000	„	240.000	3
4	„	240.000	„	300.000	5
5	„	300.000	„	400.000	8
6	„	400.000	„	500.000	14
7	„	500.000	„	600.000	21
8	„	600.000	„	800.000	34
9	„	800.000	„	1.000.000	56
10	„	1.000.000	„	1.250.000	87
11	„	1.250.000	„	1.500.000	130
12	„	1.500.000	„	1.750.000	180
13	„	1.750.000	„	2.000.000	240
14	„	2.000.000	„	—	300

плюс 30 долей на каждые 200.000 рублей дохода сверх 2.000.000.

Размер податной доли был установлен на первое окладное полугодие в 1.000 руб. дензнаками 1922 г. Доходы до 120.000 руб. не облагались в качестве прожиточного минимума только в том случае, если они принадлежат лицам, живущим в столицах. Во всех же прочих случаях они облагались. Средним необлагаемым минимумом для всей страны являлись, таким образом, 80.000 руб.— среднее арифметическое всех перечисленных выше ставок для различных поясов территории республики. С группы доходов

первого разряда, т. е. в среднем от 80 до 120 тысяч, взималась одна доля или 1 тысяча рублей. Это составляет в процентах от 1,25 до 0,83 или среднее для всей группы—1,04%. С доходов от 120 до 180 тысяч взималось 1.500 руб., т. е. от 1,25% до 0,83% или в среднем для всей группы доходов 2 разряда те же 1,04%; с доходов от 180 до 240 тысяч взималось 3.000 руб., т. е. от 1,66% до 1,25% или для всей группы доходов 3 разряда в среднем 1,46%. Доходы от 500 до 600 тысяч уплачивали 21 тыс. руб., т. е от 4,2% до 3,5% или в среднем 3,85%. С доходов от 800 тысяч до 1 миллиона взималось 56 тыс. руб., т. е. от 7% до 5,6% или в среднем 6,3%. С доходов от 1.250 тысяч до 1.500 тысяч взималось 130 тысяч, т. е. от 10,4% до 8,66% или в среднем 9,53%. Наконец, доходы от 1.750 тысяч до 2 миллионов уплачивали 240 тыс. руб., т. е. от 13,71% до 12% или в среднем 12,85%. Для доходов в 2 миллиона и сколько угодно выше налог был равен 15%.

Таким образом, наш подоходный налог по декрету 16 ноября прогрессивен. Прогрессия начинается приблизительно с 1 процента для группы наиболее мелких доходов, достигает для небольших доходов в 500—600 тыс. руб. в полугодие (от 2½ до 3 тысяч золотом, принимая во внимание время получения дохода—апрель-сентябрь 1922 г.)—в среднем 3,85%, для средних от 800 тысяч до 1 миллиона в полугодие (4—5 тысяч золотом)—6,3% и для сравнительно (по теперешнему русскому масштабу) крупных в 2 миллиона и более в полугодие (10 тыс. руб. золотом и более)—15 процентов.

Как известно, прогрессия по закону 6 апреля 1916 года о подоходном налоге достигала для очень крупных доходов—в 400 тыс. рублей золотом и более—12 и 12,3%, а по закону 12 июня 1917 г. прогрессия достигала для тех же самых доходов—30 и 30,3%. Сравнительно с этими ставками, максимальная ставка в 15% по декрету 16 ноября не может быть признана поэтому чрезмерно высокой. Ссылка же на военные обстоятельства того времени легко парируется тем соображением, что годы экономического восстановления России, в полосу коих мы вступили, несомненно, представляют собою эпоху еще более сильного напряжения сил, чем минувшие военные годы.

Необходимо, однако, отметить, что для лиц, обладающих относительно более или менее крупным имуществом, тот же декрет устанавливает дополнительное поимущественное обложение. „В дополнение к окладам налога, исчисленным по предыдущей статье, гласит параграф 8 декрета, граждане, обладающие имуществом, не составляющим предмета их промысла, как-то: ценности в металле и камнях, строения, экипажи и проч. живой и мертвый инвентарь, кроме предметов обычной домашней обстановки и домашнего обихода—мебели, одежды, обуви и т. д., облагаются дополнительным окладом в порядке, указанном ниже“. При этом поимущественному обложению подлежат и те лица, доход которых не достигает установленного для подоходного обложения

минимума, если ценность их имущества в то время превышает установленный для имущества необлагаемый минимум.

Подобно доходу, необлагаемый имущественный минимум устанавливался на каждое полугодие особо. Правом на необлагаемый имущественный минимум пользуется, кроме самого налогоплательщика, каждый член его семьи, совместно с ним живущий и не имеющий самостоятельного дохода. Для исчисления налога в первом окладном полугодии (с 1 октября 1922 по 31 марта 1923 г.) стоимость имущества определена была на 1 октября 1922 г.

Необлагаемый же имущественный минимум декретом 23 ноября 1922 г. для первого окладного полугодия определен был в 300.000 руб. в дензнаках обр. 1922 г. С имущества, в части его стоимости, превышающей указанный минимум, исчисляется налог из установленного в законодательном порядке размера доли по следующей скале:

Разряд.	Стоимость имущества в рублях 1922 г.				Число долей.
1			до	1.000.000	3
2	Свыше	1.000.000	„	2.000.000	6
3	„	2.000.000	„	3.000.000	18
4	„	3.000.000	„	4.000.000	36
5	„	4.000.000	„	5.000.000	60
6	„	5.000.000	„	6.000.000	90
7	„	6.000.000	„	7.000.000	120
8	„	7.000.000	„	8.000.000	168
9	„	8.000.000	„	9.000.000	216
10	„	9.000.000	„	10.000.000	270
11	„	10.000.000	„	—	300

плюс 30 долей на каждые 1.000.000 сверх 10.000.000 рублей.

Для указанного выше первого окладного полугодия доля имущественного налога установлена была в 500 руб. дензн. 1922 г. Таким образом, для имуществ около (несколько более) 300 тыс. руб. поимущественный налог был равен 0,50%, для доходов около (несколько менее) 1 миллиона руб.—0,15%, а в среднем для всей группы имуществ 1 разряда—0,33%. Следующий, 2-ой разряд имуществ уплачивает, согласно первоначальному декрету, 3 тыс. руб. налога, т. е. от 0,30% до 0,15% или около 0,23% в среднем. Имущества в 5—6 миллионов руб. уплачивают 45 тыс. руб. налога, т. е. от 0,90% до 0,75% или в среднем для всего 6 разряда имуществ 0,83%. Для имуществ, стоимостью в 9 и несколько менее 10 миллионов, размер налога равен был 135 тысячам, что составляет в процентах от 1,50 до 1,35 или в среднем 1,43%. Имущества в

10 полных миллионов руб. и выше уплачивают поимущественный налог в размере 1,50%. Выше этого процента налог не поднимается.

Подобно тому, как подоходный налог прогрессивен лишь до 15%, поимущественный налог остается таковым лишь до 1,5%. Дальше и в первом, и во втором случае налог становится пропорциональным, так как суммы *доходов* свыше 2 миллионов руб., независимо от своей величины, уплачивают, согласно упомянутому выше декрету, одинаково 15%, а суммы *ценности имуществ* свыше 10 миллионов руб., точно также независимо от их дальнейшей величины, уплачивают одинаково 1,5%.

Принимая во внимание, что податная способность всякого капитала возрастает значительно быстрее, чем растет сам капитал, необходимо притти к заключению, что принцип налоговой справедливости в декрете 16 ноября не выдержан до конца. В нем, правда, мелкие капиталы пользуются защитой законодателя в неравной борьбе с крупными, но сами крупные, вследствие того, что прогрессия обрывается и дальше налог остается только пропорциональным, не ограждены от невыгодного для них результата столкновений с очень крупными капиталами. Излишек мощи очень крупного (относительно, конечно) капитала принадлежит по праву государству и при последовательном проведении принципа прогрессивности к государству должен был бы и перейти. Это и было бы достигнуто, если бы ставки налога представляли собой прогрессию непрерывную (хотя и очень медленно возрастающую, дабы не достигнуть того угрожающего процента, когда налог способен убить самый стимул к достижению высокого дохода). Послабление здесь тем более неосновательно, что привлечение в страну иностранного капитала, обычно бегущего от высокого обложения, происходит у нас особым концессионным порядком, регулируемым специальным законодательством, а культивирование очень крупного отечественного капитала частного, казалось бы, не имеет смысла на ряду с широким государственным предпринимательством и стремлением к постепенному переводу всего национального производства в производство общественное—социалистическое.

Прежде чем успели, однако, финансовые органы провести в жизнь декрет 16 ноября, установленные им ставки, вследствие падения ценности бумажных денег, в которых были исчислены и облагаемые доходы и доли налога, оказались устаревшими и вся система спутанной. Чем больше падает бумажно-денежная единица, тем большее внешнее цифровое выражение получает доход данного плательщика за прошлый окладной период, хотя реально этот доход, уже давно, быть может, потребленный или утраченный, увеличиться не может. Тем не менее, получив более крупное цифровое выражение, указанный доход механически передвигается и в более высокий разряд предусмотренной декретом скалы, где процент налога выше того, какой предназначался первоначально для данного реального дохода. Получается более высокое, самим законодателем раньше признанное несоответствующим налого-

способности суб'екта, обложение. Вместе с тем и необлагаемый минимум, будучи выражен в абсолютной цифре, с падением ценности денег сильно понижается, захватывая все более и более широкий круг плательщиков, первоначально вовсе освобожденных от подоходного налога. Не теряют ничего лишь очень крупные доходы, для которых налог имеет пропорциональный, а не прогрессивный, как для всех остальных, характер. Таковы по декрету 16 ноября доходы свыше 2 миллионов рублей (20 тысяч руб. знак. 1923 г.) в полугодие. Чем большее цифровое выражение получает такой доход под влиянием обесценения денег, тем с большей суммы владелец этого дохода уплачивает налог, но уплачивает он его всегда в виде одного и того же процента—15. Между тем, и фиск не извлекает полной (хотя бы и несправедливой) выгоды от такого повышенного обложения доходов, так как, несмотря на сравнительную краткость сроков, исчисленные к платежу суммы налога успевают, все же, потерять значительную часть своей реальной ценности.

Казалось бы, вывод сам собою напрашивался: необходимо было ввести золотое исчисление как для определения размеров дохода, так и для налоговых ставок. Наркомфин не сразу, однако, пошел этим неизбежным путем, а предпочел сначала просто увеличить цифры налоговых квот. В феврале 1923 г. первоначальная квота в 10 руб. (1.000 руб. знак. 1922 г.) была повышена до 30 руб. Это дало повод говорить, что у нас ставки подоходного налога достигают 45% при доходе свыше 20 тысяч руб.[1]). Последнее утверждение верно, конечно, только формально, так как, поскольку сумма дохода фиксируется в падающих деньгах, она к моменту платежа налога представляет собою не действительную сумму дохода, а уменьшенную, в связи с обесценением денег, в 4—5 раз. Фактически, если принимать во внимание только высоту установленного процента, а не упомянутое выше механическое передвижение доходов в высшие разряды, налог только понизился сравнительно с первоначальными намерениями декрета 16 ноября.

Так как на 1-ое апреля 1923 г. товарный индекс поднялся сравнительно с индексом на 2 октября 1922 г. в 5 раз, то следовало бы на второе окладное полугодие (апрель—сентябрь) повысить налоговую квоту до 50 руб. знак. 1923 г. Если бы при этом была оставлена прежняя скала, то обложение составило бы прогрессию от 5% до 75%. Руководствуясь указаниями достигнутого в течение первой окладной кампании опыта, показавшего, что громадное большинство плательщиков, привлеченных декретом 16 ноября, принадлежит к числу очень мелких, Наркомфин решил повысить, с одной стороны, необлагаемый минимум, а с другой,—размер обложения по сравнению с декретом 16 ноября, установив таковое в пределах от 1½% до 20%. Тем самым общее

---

[1]) Проф. П. Гензель. Налог с высокой заработной платы. „Вестник Финансов" за 1923 г., № 15.

число плательщиков значительно сокращается, но поступления от налога не уменьшаются, так как самый низкий разряд доходов обложен будет $1^1/_2$%, вместо прежних 0,5%, а самый высокий—20%, вместо 15%. Вместе с тем и самые разряды были несколько более дифференцированы: их было установлено 18 вместо 14. При этих условиях общий вид скалы, по которой определяются ставки подоходного налога, должен был в новом проекте получить следующий вид:

Разряд.	Полугодовая сумма доходов в руб. выпуска 1923 г.	Число квот.
1	До 2.400	1
2	Свыше 2.400 до 3.000	2
3	„ 3 000 „ 4.000	3
4	„ 4.000 „ 5.000	5
5	„ 5.000 „ 6.500	7
6	„ 6.500 „ 8.000	10
7	„ 8.000 „ 10.000	14
8	„ 10.000 „ 13.000	21
9	„ 13.000 „ 16.000	30
10	„ 16.000 „ 20.000	42
11	„ 20.000 „ 25.000	60
12	„ 25.000 „ 32.000	92
13	„ 32.000 „ 40.000	140
14	„ 40.000 „ 50.000	211
15	„ 50.000 „ 60.000	308
16	„ 60.000 „ 70.000	421
17	„ 70.000 „ 80.000	555
18	„ 80.000	640

Плюс 80 квот на каждые 10 т. рублей сверх 80.000 рублей.

Как явствует из приведенной скалы, необлагаемый минимум определялся проектом в 2.400 р. дензнак. 1923 г. При установлении указанного минимума Наркомфин руководствовался бюджетным индексом Госплана, согласно которому средний месячный прожиточный минимум для Москвы составил в течение полугодия октябрь 1922 г.—март 1923 г. 210 руб. Наркомфин взял при этом в качестве необлагаемого минимума удвоенный прожиточный минимум, что, за округлением, и составило для столиц 2.400 руб. в полугодие. Для прочих городов первого пояса по расписанию для промыслового налога необлагаемый минимум установлен был равным 2.000 руб., для городов второго пояса—1.600 руб., третьего—1.200 и для остальных местностей—800 руб. дензн. 1923 г.

Что касается поимущественного налога, то здесь практика обнаружила прежде всего необычайную, при существующих условиях, трудность определения стоимости имущества. В особенности трудно финансовым органам дать более или менее точную оценку таким частям имущества плательщика, как предметы роскоши. В частности, декларации самих плательщиков, по отзывам финансовой инспектуры, не дают почти никакого материала для суждения об имущественном состоянии их авторов. В большинстве случаев, кроме того, обнаружилось и полное отсутствие подлежащего обложению имущества, в особенности, если неуклонно применять правило о вычете из стоимости имущества необлагаемого минимума на каждого члена семьи налогоплательщика. На второе окладное полугодие решено было установить для поимущественного обложения налоговые ставки, колеблющиеся в пределах между 0,5% и 2%, вместо прежних 0,15% и 1,5%. Самая скала обложения претерпела незначительные изменения. Вместо 11 разрядов имущества она предусматривает только 10, так как 8 и 9 разряды соединены в один разряд. В качестве налоговой квоты решено было принять те же 25 руб. дензнак. 1923 г., что и для подоходного налога. В зависимости от изменения размера квоты, изменилось и число их, взимаемое с каждого данного разряда.

Приведенный проект Наркомфина, как известно, законодательного утверждения не получил, так как составлен был по прежнему в падающей бумажной валюте.

Неудобства, связанные с исчислением налогов в падающей валюте—недостаточная продуктивность, в отдельных случаях бесплодность, даже убыточность всей операции — привели к тому, что господствующей тенденцией в нашей налоговой политике явился переход и в этой области к твердому исчислению, исчислению в золотых рублях. Подоходный налог, одна из основ современной налоговой системы, в первую голову нуждался в упомянутой реформе. Она и была произведена декретом 27 июля 1923 г., когда облагаемые доходы и нал. ставки постановлено было выражать в золотых рублях. При этом необлагаемый минимум определен был: для столиц и городов первого пояса по промысловому налогу в 250 руб. золотом в полугодие и для прочих местностей— в 150 руб. зол. Доходы от 150 до 200 руб. зол. (1-й разряд) должны были платить 2 руб. зол., т.-е. от 1,3% до 1%; более крупные доходы, например, от 500 до 650 руб. зол. (6-й разряд) в полугодие — 15 руб. зол., т.-е. от 3% до 2,3%; далее, доходы от 1.000 до 1.250 руб. в полугодие (9-й разряд) должны были платить 45 руб. зол. или от 4,5% до 3,6%; наконец, доходы свыше 4.000 руб. зол. в полугодие (последний, 16-й разряд) должны были платить, согласно декрету 27 июля, 480 руб. — плюс 60 руб. на каждые полные 500 руб. дохода сверх 4.000, т.-е. в общем 12%.

Прогрессия колеблется, таким образом, между 1% и 12%. Сравнивая скалу прогрессии по декрету 27 июля с первоначальной скалой по декрету 16 ноября (от 0,5% до 15%), мы должны

констатировать в результате реформы, во-первых, понижение налоговой тягости для крупных доходов, во-вторых, полное освобождение от налога путем повышения реального необлагаемого минимума доходов мелких и, наконец, усиление обложения средних доходов.

Одновременно и ставки поимущественного налога были переведены в золотое исчисление. Здесь необлагаемый минимум на окладное полугодие с 1 апреля по 30 сентября 1923 г. определен был также в 150 руб. зол., но без различия поясов территории Союза. Имущество ценностью до 500 руб. (1-й разряд), за вычетом необлагаемого минимума как на самого налогоплательщика, так и на каждого члена его семьи, совместно с ним проживающего и не имеющего самостоятельного дохода, обложено было в размере 1,5 руб. зол.; свыше 500 и до 750 руб. (2-й разряд) — 2 руб., что составляет от 0,4% до 0,26%; свыше 2.000 руб. до 2.500 руб. зол. (6-й разряд) обложено было в размере 15 руб., т.-е. от 0,75% до 0,60%; свыше 4.000 до 5.000 руб. (9-й разряд)—44 руб., т.-е. от 1,1% до 0,88%. Следовательно, поимущественное обложение у нас было установлено по декрету 27 июля для имуществ ценностью до 5.000 руб. в пределах от 0,4% до 1,1%, т.-е. опять-таки ниже того, что мы имели по декрету 16 ноября (от 0,15 до 1,50%). Для имуществ свыше 5.000 налоговая ставка по декрету 27 июля равна 60 руб. зол. плюс 6 руб. на каждые 500 руб. сверх 5.000 руб., т.-е. в общем около 1,2%.

Декрет 27 июля, помимо выполнения своего прямого назначения—подвести твердый базис червонного исчисления под квоты и ставки подоходного налога,—послужил еще и основой для введенного постановлением Совнаркома от 4 сент. 1923 г. принудительного распределения государственного золотого 6% выигрышного займа. Именно, плательщики подоходного налога, отнесенные декретом 27 июля к 1, 2 и 3 разрядам, обязаны были приобрести по одной облигации 5-руб. достоинства, отнесенные к 4 и 5 разрядам—по две облигации, отнесенные к 6, 7 и 8 разрядам—по три облигации, отнесенные к 9 и 10 разр.—по пять обл., к 11 и 12 разр.—по семь обл., к 13 и 14 разр.—по девять обл., к 15 разр.—двенадцать обл. и, наконец, плательщики, отнесенные к 16 разр., должны были приобрести облигаций на сумму в размере 25% причитающегося с них оклада подоходного налога.

Плательщики поимущественного налога точно также обязаны были приобрести заем. Причем здесь только отнесенные к 4 разряду должны были приобрести 1 облигацию, отнесенные к 5 разр.—2 обл., к 6 разр.—3 обл., к 7 разр.—4 обл., к 8 разр.—6 обл., к 9 разр.—9 обл. и, наконец, отнесенные к 10 разр. — на сумму в 100% причитающегося с них оклада поимущественного налога.

Как известно, у нас поимущественное обложение не распространяется на юридических лиц. Кроме того, рабочие и служащие, неимеющие иных источников облагаемого дохода (напр., доходов от недвижимости, сдаваемой в аренду, и т. п.), кроме заработной

платы или содержания, обложению налогом по стоимости имущества не подлежат.

Метод оценки дохода и имущества плательщика принят у нас декларативный. Каждый налогоплательщик обязан представить в сроки, указанные Наркомфином, точную декларацию о своем доходе и стоимости имущества, по установленной Наркомфином форме, в участковую по подоходно-поимущественному налогу комиссию, которая образуется в каждом налоговом районе в составе: одного представителя местного исполкома, двух членов, назначаемых местным исполкомом по представлению финансового инспектора из плательщиков этого налога, и одного представителя от губпрофсовета или уездного профбюро. Председателем комиссии является финансовый инспектор.

Только в том случае, когда плательщик и после установленного законом напоминания не представит декларации, финансовый инспектор может составить ее сам на основании имеющихся в его распоряжении сведений. Но в этом случае плательщик теряет право на обжалование установленного участковой комиссией оклада налога.

В декларациях должны быть, согласно инструкции Наркомфина, следующие сведения:

1) фамилия, имя, отчество и местожительство плательщика, или наименование юридического лица и местонахождение его правления;

2) перечисление всех источников доходов плательщика с указанием их местонахождения и суммы полученного в предшествующем полугодии дохода от каждого источника;

3) общий итог дохода, полученного от всех источников;

4) краткое перечисление находящегося у плательщика в наличности имущества и указание стоимости этого имущества к известному сроку;

5) указание числа комнат, а равно площади квартиры, занимаемой плательщиком с его семьей, платы за квартиру и суммы расходов, связанных с ее пользованием, в совокупности за предшествующее полугодие;

6) пользуется ли плательщик наемной прислугой, какой и в каком числе, постоянной или приходящей;

7) имеет ли плательщик свой выезд и какой, сколько и каких экипажей имеет и сколько содержит лошадей, содержит ли постоянных кучера или шоффера и, наконец,

8) состав семьи плательщика, совместно с ним проживающей, с указанием имен, отчеств, фамилий и возраста членов семьи, а также их отношения к главе семьи, с отметками, кто из членов семьи имеет самостоятельные доходы.

Так как юридические лица поимущественному налогу не подлежат, то представления сведений, касающихся имущественного положения и семейного состава налогоплательщика, от них не требуется.

Подоходно-поимущественные комиссии при исчислении дохода, полученного в истекшем полугодии, и стоимости имущества к концу полугодия, руководствуются прежде всего декларациями плательщиков; но, при наличии, по ее мнению, необходимости, комиссия может потребовать от данного плательщика в дополнение к декларации представления устных или письменных и документальных данных (расходо-приходные книги, конторские книги и т. п.). Помимо этих данных, комиссия руководствуется имеющимися в ее распоряжении побочными сведениями о доходах и стоимости имущества.

Материалами для проверки декларации плательщика служат, прежде всего, составляемые финансовыми инспекторами так наз. регистрационные списки вероятных плательщиков подоходно-поимущественного налога. Списки эти составляются на основании: а) сообщений различных правительственных и частных учреждений; б) списков плательщиков подоходного налога, составленных в предшествующем окладном полугодии; в) данных, полученных при проверке торговли и промыслов, при исчислении уравнительного сбора и производстве гербовых ревизий; г) материалов по местному обложению; д) списков плательщиков общегражданского и трудгужевого налогов и, наконец, е) самих же деклараций налогоплательщиков.

Далее, для проверки величины отдельных источников дохода привлекаются специальные сведения по каждому из них. Так, напр., для проверки сведений о доходах от торговых и промышленных заведений финансовая инспектура прибегает, между прочим, к сравнению показанного налогоплательщиком дохода с суммами *нормальной прибыли* для предприятия данной категории и в данной местности за предшествовавший окладной период, определяемой по проценту от оборота нормальной средней прибыльности. Процент же нормальной прибыльности предприятия устанавливает участковая комиссия. Для этой цели она распределяет все предприятия на группы по отраслям (напр. текстильное, металлическое, химическое, кожевенное производство, мануфактурная, галантерейная, пищевая торговля и т. п.) и по размерам (крупное, среднее, мелкое), а затем уже на основании: 1) данных, извлеченных из наиболее достоверных деклараций; 2) торговых книг и отчетов предприятий, которые можно признать типичными для каждой группы; 3) данных, взятых из ордеров местных кооперативных организаций, и пр.—устанавливает среднее нормальное для предшествующего окладного периода (полугодия) процентное отношение прибыли, т. е. дохода, к обороту по каждой группе предприятий [1].

Само собой понятно, что прибыльность зависит еще и от местности, в которой расположено то или иное предприятие. В

[1]) Инструкция о порядке взыскания подоходно-поимущественного налога, утвержденная Н. К. Ф. 6 апр. 1923 г. § 15.

силу этого, напр., финансовая комиссия Ленинградского Губисполкома при проведении налоговой кампании в 1923/24 г. разбила подведомственную ей губернию прежде всего на три группы местностей: 1) Ленинград, 2) Ленинградский, Троцкий и Лужский уезды, а также гор. Кронштадт, 3) все остальные населенные места губернии.

Затем уже были установлены группы для различных видов торговли: оптовой, полуоптовой, розничной из закрытых помещений и розничной с ларьков и тележек. Так, для печеного хлеба прибыль установлена в 6% для полуоптовой торговли, 10% для розничной из закрытых помещений и 15% для розничной продажи из ларьков. Для гастрономии процент вероятной нормальной прибыльности установлен при розничной торговле в 25%, для мануфактуры — 15%, для галантереи — 20%, для парфюмерии и косметики—30%, для мехов и живых цветов—35%.

Для промышленности установлены две основные группы: без затраты материала и с затратой такового. Эти две группы, в свою очередь, делятся на четыре разряда: 1) по прибыльности, устанавливаемой при работе на торговцев, 2) на потребителей, 3) с мелочной продажей готовых изделий, 4) без таковой.

Таким образом, напр., для обувных мастерских устанавливается прибыль в 10%—при работе на торговцев, 15% при работе предприятия непосредственно на потребителей, 20% с затратой материала, но без мелочной продажи и 25% с мелочной продажей; для булочных и пекарен процент прибыли соответственно установлен в семь, десять, восемь и двенадцать процентов; для электромеханического производства прибыль установлена соответственно в десять, двадцать и тридцать процентов; для колбасных соответственно в восемь, двенадцать, десять и двадцать процентов и т. д.

Следовательно, для проверки индивидуального показания плательщика о величине дохода с принадлежащего ему торгового или промышленного предприятия, агенту фиска достаточно знать размеры оборота данного предприятия, чтобы, пользуясь заранее определенным процентом средней нормальной прибыльности, судить о степени расхождения этого показания с нормальным.

Само собою разумеется, что указанным способом необходимо пользоваться с крайней осторожностью; с данными о нормальной средней прибыльности следует оперировать скорее не как с абсолютными критериями, а лишь как с типичными примерами. Индивидуальность каждого предприятия слишком велика, чтобы не принять прежде всего ее во внимание. Но для этого то и служит декларация, которая, каковы бы ни были способы и возможности ее проверки, должна остаться основным источником знакомства органов фиска с налогоплательщиком. Правда, декларация, в особенности на первое время после введения налога, часто может оказаться очень мало пригодной основой для указанного знакомства. „Отношение плательщиков к своей податной

обязанности,—говорит Н. Рождественский в своей статье „Первая кампания по подоходно-поимущественному налогу“ [1])—повсюду оставляет желать лучшего: с одной стороны, наблюдается большой процент лиц, не подавших вовсе деклараций, с другой—поданные декларации оказались весьма и весьма неудовлетворительными“. Для иллюстрации в упомянутой статье приводится, в числе других, следующий пример: „В Екатеринбурге находится лишь самый ничтожный процент деклараций, содержание которых более или менее справедливо отражает действительность, громадное же большинство их не только не выявляет имущественного состояния налогоплательщика, а, наоборот, скрывает его. Из 250 граждан, декларации которых были поверхностно проверены на их квартирах, 70% скрыли значительную часть своего имущества, подлежащего обложению поимущественным налогом“.

При таких условиях, несомненно, ценность декларации и ее роль при определении дохода налогоплательщика у нас еще очень невелики.

Не удивительно, поэтому, что, пока не доказано обратное, фискальная власть принимает все меры к возможно точному учету дохода плательщика своими средствами и способами. Инструкция Наркомфина рекомендует финансовой инспектуре не довольствоваться проверкой отдельных источников дохода упомянутыми выше способами, а „подходить к определению вероятной, приблизительной величины общей совокупности доходов плательщика на основании данных и соображений о вероятной сумме его расходов на прожиток“. [2]) Для этого, подобно тому, что мы видели при обложении торгово-промышленных предприятий, все плательщики по типичной стоимости прожитка в предшествующем окладному полугодии налоговыми органами распределяются по категориям, на „богатых“, „средних“, „малозажиточных“ и пр.

Пользуясь этим своим правом, упомянутая выше финансовая комиссия на 1923/24 г. отнесла по Ленинграду к числу „среднезажиточных“ налогоплательщиков лиц с доходом в 300 руб. зол. в месяц и к числу „богатых“—с доходом в 600 руб. зол. в месяц. При этом, минимум доходности лиц, нанимающих прислугу, установлен был в 200 р., имеющих конный выезд—в 1.000 р., имеющих автомобиль—в 3.000 руб. зол. в месяц.

Заслуживает быть отмеченным, что введенная у нас еще в прежнюю практику подоходного обложения декретом 23 сентября 1918 г. гласность списков плательщиков и причитающихся с них окладов налога не упоминается в указанной инструкции Наркомфина в качестве одного из средств проверки сведений, сообщенных налогоплательщиками в своих декларациях. Об этом приходится пожалеть, как об утрате одного из завоеваний нашей

---

[1]) „Вестник Финансов“ за 1923 г. № 23, стр. 17 и сл.
[2]) Инструкция НКФ от 6 апр. 1923 г., § 160.

податной техники. Если принять во внимание, что необходимость покрытия государственных расходов создает для налогоплательщиков нечто в роде круговой поруки (то, что не заплатил один, должны заплатить другие), то нельзя не признать этот способ взаимного контроля вполне естественным. Правда, система публичных деклараций и налоговых ставок далеко не пользуется популярностью (даже и в литературе), но, ведь, и вообще подоходный налог, как было указано выше, вызывал, да и вызывает еще самые горячие нападки.

Что касается, так называемой, банковской тайны в отношении вкладов налогоплательщика, то здесь наше налоговое законодательство занимает довольно нерешительное положение. Об'ясняется это, несомненно, лишь тем, что вскрытие упомянутой банковской тайны, даже и в условиях вполне сложившегося денежно-кредитного хозяйства, вызывает целый ряд возражений, неудобств и опасностей, а при нашем еще зачаточном состоянии банковского дела, может оказаться прямо-таки пагубным для развития последнего.

Параграф 118 инструкции Наркомфина предписывает кредитным установлениям как государственным, так и частным (кооперативным, артельным, акционерным обществам) сообщать финансовым отделам и финансовым инспекторам, по отдельным их требованиям, сведения, необходимые для составления списков плательщиков подоходно-поимущественного налога. Сведения эти, однако, заключают в себе только фамилии, имена, отчества и адреса вкладчиков, но ни в коем случае не указания на размеры их вкладов или сумм, находящихся на текущих счетах.

Этого, впрочем, при желании налоговых органов быть ригористичными в деле оценки платежеспособности суб'екта, вполне достаточно. Зная, что у плательщика имеется вклад на текущем счету, финансовый инспектор может настолько взвинтить податной оклад данного налогоплательщика (на основании упомянутого выше права „подходить к определению вероятной приблизительной величины общей совокупности доходов плательщика"), что последнему выгоднее станет обнаружить свой действительный вклад и величину получаемого от него дохода.

В заключение необходимо отметить, что, как явствует из всего изложенного, наша организация подоходного налога по Положению 16 ноября 1922 г. еще не различала доходов фондированных от нефондированных. Доходы, имеющие своим источником имущество, денежный капитал, участие в промысловом предприятии и пр., и доходы, проистекающие от личного труда многочисленной категории лиц, так называемых, свободных профессий, облагались совершенно одинаково. Это представляло собою несомненный пробел в рассматриваемой нами системе. Правда, одна из категорий нефондированных доходов, а именно заработки и содержание рабочих и служащих, была выделена из общей массы (хотя, как увидим ниже, и без всякой выгоды для

себя, подвергаясь особому режиму обложения). Тем самым подчеркнуто было отношение законодателя и к другой части доходов, т. е. к доходам фондированным. Кроме того, существование у нас отдельного обще-поимущественного налога до известной степени сглаживало несомненную несправедливость одинакового обложения обоих упомянутых видов дохода.

3. Подоходный налог с лиц, получающих высокую заработную плату.

Выше было упомянуто, что рабочие и служащие в учреждениях и предприятиях подоходным налогом в общем порядке, т. е. на основе Положения 16 ноября, не облагались. Заработки этой категории лиц облагались особым налогом в порядке, установленном декретом 18 января 1923 г. Налог взимался с лиц, получающих содержание за службу или занятия в государственных и общественных учреждениях и предприятиях, обязанных публичной отчетностью, а также в частных обществах, будь то торговые, промышленные или иного характера заведения. Обложению подлежало не все жалованье целиком, а лишь сумма, превышающая размер жалованья, установленного на тот или иной месяц для ответственных работников, получающих содержание по 17 разряду тарифной сетки. Таким образом, если в данном месяце содержание по 17 разряду составляло 1350 руб. в дензн. 1923 г., то обложению подлежал лишь излишек содержания сверх 1.350 р. Напр., лицо, получавшее 2.000 руб. жалованья, подлежало налогу лишь с 650 руб. своего содержания,—лицо, получавшее 5.000 руб., уплачивало налог с 3.650 руб. и т. д. Роль необлагаемого минимума играло, следовательно, в каждом данном месяце содержание по 17 разряду.

Самое обложение происходило по особому расписанию, представляющему собой пластообразную скалу, с особым процентом налога для каждого пласта. Налог носил прогрессивный характер, причем прогрессия, начинаясь для первого пласта с 6%, достигала для последнего, одиннадцатого пласта, 80%.

Заработок исчислялся помесячно по совокупности получаемого служащим жалования и других видов вознаграждения, как денежного, так и натурального. Получавшие вознаграждение за службу в нескольких учреждениях и предприятиях облагались по совокупности получаемого вознаграждения. Наряду с жалованьем налогу подлежали также тантьемы, премии и пр., облагаемые по мере их фактического получения.

Включению в состав облагаемой заработной платы не подлежали, согласно инструкции Наркомфина от 1 февр. 1923 г., лишь: 1) сдельный гонорар за литературную работу; 2) единовременные выдачи за открытия и изобретения; 3) пособия по социальному страхованию; 4) подотчетные суммы; 5) пособия на

проезд рабочего или служащего и его семьи, 6) та часть содержания, которая выдается в возмещение стоимости используемых при работе собственных инструментов рабочего или служащего и приобретаемой последними за свой счет прозодежды, а также 7) выходные пособия, выдаваемые при расторжении трудового договора.

На обязанности лиц, возглавляющих учреждения или предприятия, лежало извещение соответствующих финансовых органов о произведенных выдачах тантьем или премиального вознаграждения.

Формой взимания служило удержание у самого источника получаемого заработка. Предприятия и учреждения, выплачивающие заработок, удерживают из выплачиваемой суммы налог и затем вносят в установленный срок в кассы Народного Комиссариата Финансов. При обнаружении финансовым инспектором, что налога уплачено меньше, чем причитается по закону, виновный в этом плательщик подвергался штрафу в двойном размере против недоплаченной за каждый месяц суммы. Что касается должностных лиц государственных учреждений, не произведших соответствующего удержания в качестве налога, то они, помимо дисциплинарного взыскания, подвергались штрафу в размере суммы оклада, недоисчисленной своевременно с плательщика по вине этих лиц. Администрация же прочих учреждений, сверх упомянутого штрафа, могла быть привлечена и к уголовной ответственности.

Расписание разрядов или пластов, на которые разлагалось содержание при обложении, а также самые размеры обложения были таковы:

Разряды	Облагаемая сумма вознаграждения в руб. вып. 1923 г.	Размер обложения.	Высший разрядн. оклад в руб. вып. 1923 г.
1	от 1 до 500	6%	30
2	„ 500 „ 1000	за 500 руб. 30, р. свыше 10%	80
3	„ 1000 „ 1500	„ 1000 „ 80 „ „ 15%	155
4	„ 1500 „ 2000	„ 1500 „ 155 „ „ 20%	255
5	„ 2000 „ 2500	„ 2000 „ 255 „ „ 25%	380
6	„ 2500 „ 3000	„ 2500 „ 380 „ „ 30%	530
7	„ 3000 „ 3500	„ 3000 „ 530 „ „ 40%	730
8	„ 3500 „ 4000	„ 3500 „ 730 „ „ 50%	980
9	„ 4000 „ 4500	„ 4000 „ 980 „ „ 60%	1280
10	„ 4500 „ 5000	„ 4500 „ 1280 „ „ 70%	1630
11	„ 5000	„ 5000 „ 1630 „ „ 80%	

Допустим теперь, что некое лицо получало 7.000 руб. содержания и что высшая необлагаемая ставка на данный месяц

определена была в 1.500 руб. В таком случае обложению подлежали 5.500 руб., облагаемые по 11-му разряду. С первых 5.000 р. налог составляет 1630 руб., а с остальных 500 руб. 80%, т.-е. 400 руб., а всего 2.030 руб. Таким образом, оклад в 7000 руб. уплачивал в конце концов 2.030 руб. налога, что составляет 29% со всей суммы. Оклад же содержания в 2.000 руб., при прочих равных условиях, уплатит, согласно приведенному выше расписанию, только 30 руб., т.-е. 1½% налога.

Декрет 18 января представлял собою, следовательно, специальный налог на доходы от жалованья и содержания. Тем самым значительно расширялся круг применения у нас подоходного налога, хотя бы и в специальной, как в последнем случае, форме.

Нельзя, однако, не признать, что декретом 18 января было установлено черезчур высокое обложение заработной платы. При условии быстрого обесценения бумажных денег заработок довольно широких слоев населения подпадал под понятие „высокого" и должен был быть обложенным значительно выше, чем обыкновенные, даже и нетрудовые, доходы, привлекаемые к налогу в общем порядке Положения 16 ноября. В самом деле, высший оклад подоходного налога с очень крупных доходов—свыше 80 тысяч в полугодие или около 13.500 руб. в месяц—составлял 15%. Налог же с „высокой заработной платы" уже при заработке в 7.000 руб. достигал, как мы видели выше, 29%. Заработок в 13.500 руб. в месяц был бы обложен 62,5%. Далее, в обыкновенном подоходном налоге обложение, достигнув 15% (а по декрету 27/VII-23 г. даже 12%), дальше становилось пропорциональным. В обложении же „высокой заработной платы" налог остается прогрессивным, стремясь к пределу в 80%. Чрезмерные ставки налога в данном случае об'ясняются совершенно побочными целями, которые ставил себе при этом законодатель, а именно стремлением убить в лице высоких окладов стимул к совместительству у наших деятелей бюрократического и бюрократическо-торгово-промышленного мира, так как к обложению привлекался не каждый оклад по каждому месту службы в отдельности, а сумма, получавшаяся в результате сложения всех окладов. При этих условиях каждый новый оклад повышал не только общую сумму содержания, но и разряд, по которому эта сумма облагалась. Резкое же возрастание процента обложения при повышении разряда облагаемой суммы (напр., 6-й разряд платит с излишка после известной суммы 30%, 7-й разряд—40%, 8-й разряд—50% и т. д.) делало крайне невыгодным каждый новый оклад, так как сумма его влияла на степень обложения всей прежде бывшей суммы месячного заработка данного лица.

Если цель такого сурового налогового мероприятия и понятна, то согласиться с ним все же никак нельзя. С совместительскими нравами целесообразнее бороться прямым законодательным регулированием этого вопроса, на каковой путь мы и всту-

пили еще ранее появления декрета 18 января (декрет 22 декабря 1922 г.). Тем желательнее было, чтобы Наркомфин отказался от смешения целей в области налогового законодательства. К этому же побуждали его и многочисленные жалобы плательщиков на действительно черезчур высокое обложение.

В результате обнаружившегося несовершенства декрет 18 января, после менее чем четырехмесячного существования, был изменен в сторону резкого понижения процента обложения. Новый декрет 10 мая 1923 г. привлекал к подоходному обложению попрежнему лишь лиц, получавших „высокую заработную плату". Таковой на этот раз об'явлена была заработная плата, превышавшая высший предельный оклад, установленный на данный месяц Советом Труда и Обороны. Налог исчислялся, как и раньше, лишь с излишка суммы заработка над упомянутым необлагаемым минимумом. Размер обложения определялся согласно выработанному декретом расписанию:

Разряды	Облагаемая сумма вознаграждения в рублях вып. 1923 г.	Размер обложения.	Высший разрядный оклад в рублях вып. 1923 г.
1	От 1 до 500	2%	10
2	Свыше 500 „ 1.000	За 500 р. 10 р., свыше 3%	25
3	„ 1.000 „ 1.500	„ 1.000 „ 25 „ „ 5%	50
4	„ 1.500 „ 2.000	„ 1.500 „ 50 „ „ 7%	85
5	„ 2.000 „ 2.500	„ 2.000 „ 85 „ „ 9%	130
6	„ 2.500 „ 3.000	„ 2.500 „ 130 „ „ 11%	185
7	„ 3.000 „ 3.500	„ 3.000 „ 185 „ „ 13%	250
8	„ 3.500 „ 4.000	„ 3.500 „ 250 „ „ 15%	325
9	„ 4.000 „ 4.500	„ 4.000 „ 325 „ „ 17%	410
10	„ 4.500 „ 5.000	„ 4.500 „ 410 „ „ 19%	505
11	„ 5.000 „ —	„ 5.000 „ 505 „ „ 20%	—

Уже при беглом взгляде на таблицу видно, что здесь высший разрядный оклад стремился к пределу всего в 20%. Действительные же оклады средних разрядов значительно ниже того. В общем же, при новом декрете обложение получалось куда более умеренное, чем прежде. Так, если возьмем прежний пример—оклад жалованья в 7 тысяч рублей, то окажется, что по декрету 10 мая он облагается всего 12,9% налога. В таком виде ставки обложения заработной платы были довольно близки к ставкам общеподоходного налога, и, в смысле размера, возражений почти не вызывали. Несколько излишней сложностью отличался только способ взимания рассматриваемого налога. Для того, чтобы учесть весь заработок налогоплательщика, пришлось ввести нечто в роде

декларации, подаваемой каждым учреждением ежемесячно, приходилось вести переписку с прочими учреждениями, в которых налогоплательщик совместительствует, а также, само собой разумеется, с финансовым инспектором. Все это, как упомянуто, обусловлено было необходимостью подвергнуть обложению всю совокупность месячного заработка плательщика. Между тем, отказ от этого принципа и переход к обложению „по каждому учреждению самостоятельно и только в том случае, если в каком-либо одном учреждении лицо получает высокую заработную плату“ [1]),—как предлагал в своей статье проф. П. Гензель,—почти на нет свел бы весь финансовый эффект декрета, так как крупное содержание по одному учреждению еще и в настоящее время получает у нас очень незначительный круг лиц.

Выход из положения заключался, на наш взгляд, в дальнейшем приближении организации налога с высокой заработной платы к организации общеподоходного налога. Нет никакого основания проводить между этими двумя налогами резкое различие. Если такое различие и допустимо, то лишь в смысле более благожелательного отношения к доходу, облагаемому согласно декрету о высокой заработной плате, так как все же мы здесь имеем перед собою доход, проистекающий от усиленного или особо квалифицированного труда. При прежнем же положении вещей отношение было как раз обратное. В то время как подоходный налог взыскивался один раз в полугодие, когда реальная ценность уплачиваемой суммы успела уже заметно упасть, для налога с высокой заработной платы установлено было ежемесячное, а по характеру взимания (удержание у источника) даже немедленное взыскание причитающейся с плательщика суммы налога. Даже и после введения Наркомфином золотого исчисления в область налогов в первом случае мы все же имели шестимесячный, а во втором—нулевой срок платежа. Поэтому, введение порядка, при котором уплата налога с высокой заработной платы производилась бы один раз в полугодие, вытекало просто из требований элементарнейшей налоговой справедливости, предписывающей нам, прежде всего, по возможности одинаковое отношение ко всем группам налогоплательщиков одинаковой платежеспособности. Тем самым одновременно было бы достигнуто и шестикратное сокращение процедуры взимания данного налога, а это в свою очередь отразилось бы на большем соответствии его финансовых результатов действительному положению вещей в этой области. Известно, ведь, что выплаты содержания еще и в эпоху действия рассматриваемого декрета отличались большою изменчивостью и нерегулярностью, в особенности, если принимать в расчет, как того буквально требовал декрет, и натуральное снабжение. При таких условиях даже и самому налогоплательщику иногда трудно было определить

---

[1]) П. Гензель—Налог с высокой заработной платы. „Вестник Финансов“ за 1923 г., № 15.

свой ежемесячный заработок, а тем более учреждению, обязанному удержать с него налог на этот совокупный заработок.

Как ни важны, однако, эти вопросы, но они оказались лишь незначительными частностями пред лицом той невязки, какая обнаружилась между нашей системой подоходного обложения и состоянием народного хозяйства Республики. Эта невязка повела в конце концов к коренной реорганизации указанной системы.

ГЛАВА VI.

Новейшее законодательство С. С. С. Р. о подоходном налоге.

I. Положение 12 ноября 1923 г.

а) Общие причины и характер последней реформы.

Почти годичное применение на территории Республики подоходного обложения в той форме, в какой его создало Положение 16 ноября 1922 г. и позднейшие узаконения, обнаружило полнейшую непригодность для нас этой системы. И не потому, чтобы система нашего подоходного обложения страдала важными недочетами, не отличалась достаточным совершенством. Нет, можно с уверенностью сказать, в особенности, если считать не только декреты, но и инструкции Наркомфина (которые, по существу, заключают в себе все то, что в других странах обычно составляет содержание основного закона), что наше законодательство о подоходном налоге мало чем уступало лучшим западно-европейским образцам этого рода. Единственным, но зато решающе крупным недостатком нашей прежней системы, послужившим причиной рассматриваемой ниже коренной реформы в этой области, было ее несоответствие современному состоянию хозяйства страны и своеобразным условиям распределения в настоящее время национального дохода в России. Между тем налоговая система той или иной страны только в том случае может рассчитывать на успешность и долговечность, если она более или менее сооветствует реальным экономическим отношениям в данной стране, если она является достаточно полным и верным отражением этих отношений. Надстройка в данном случае должна по возможности точно соответствовать базису.

Как раз этого-то и нельзя было сказать о советской системе подоходного обложения до декрета 12 ноября. В результате войны и социальной революции мы наблюдаем сейчас в России величайшую нивеллировку доходов населения. Мы имеем по Республике чрезвычайно тонкий слой лиц с крупным или даже только значительным доходом. Все же остальное море налого-

плательщиков состоит из лиц с мелким, колеблющимся около прожиточного минимума, доходом.

Данные о поступлении подоходного налога в кампанию 1922/23 г. показали, что число плательщиков по всей республике, обложенных по разрядам свыше 12-го, т. е. плательщиков с доходом свыше 2.500 руб. червонных в полугодие, составило только 1% всех плательщиков этого налога, а таковых было около 1 миллиона, считая и тех, которые были впоследствии освобождены. Зато плательщиков, попавших в 1-й, т. е. самый низший разряд (с доходом, следовательно, от 150 до 200 руб. червонных в полугодие), было в то же время 30,6% общего числа, а плательщиков, обложенных по 2-му разряду ставок,—20,9%. Далее, плательщиков, попавших в третий разряд по величине своего дохода, зарегистрировано 14,7% общего числа, в четвертый разряд—11%, а уже в разряды с 9 по 12 включительно всего только 3,5% общего числа плательщиков подоходного налога [1]).

Число крупных плательщиков, наличием которых как раз и обусловливается денежный эффект налога для фиска, очевидно, у нас очень невелико. Наше денежное хозяйство еще только развивается. Натуральные формы далеко еще не исжиты.

Не удивительно, поэтому, что фактические поступления от подоходного налога, вместе с поимущественным, дали в 1922/23 г. лишь 13 с небольшим миллионов червон. руб. Прежде всего это указывает на то, что распределение наших налогоплательщиков в зависимости от величины дохода на 14, а затем и на 16 разрядов было совершенно излишним. В области реальных экономических отношений такого расслоения населения мы в России еще не имеем. По своему материальному достатку наши плательщики подоходного налога в настоящее время довольно тесно жмутся друг к другу. В то же время столь дифференцированное обложение вызывало огромную добавочную работу со стороны налогового аппарата, повышая издержки взимания и понижая и без того скудный денежный эффект налога. Напр., *триста тысяч плательщиков* первого разряда, считая по ставкам декрета 27 июля—в действительности и этого не было, так как значительная часть налога была внесена по ставкам 16 ноября обесцененными бумажными рублями, а также многие из привлеченных были по тем или иным причинам освобождены—внесли *в совокупности шестьсот тысяч червон. руб.* Для того, чтобы получить эти шестьсот тысяч рублей, налоговому аппарату, далеко еще не вполне восстановленному и окрепшему, пришлось составить списки для всех упомянутых трехсот тысяч плательщиков, вероятнее всего, что всем им пришлось напомнить персонально о необходимости подать декларацию, затем принять самые декларации, рассмотреть их и проверить, часто с привлече-

[1]) Г. Постников. Подоходно-поимущественный налог. „Торгово-Промышленная Газета“ за 1923 г., № 266 и др. источники (см. ниже).

нием побочных документов, посещением плательщика на дому и пр., исчислить причитающийся оклад налога, в большинстве случаев вновь персонально, помимо общих об'явлений, напомнить о необходимости внести тогда-то и столько-то налога и, наконец, принять самый налог. То же самое пришлось проделать и для того, чтобы получить семьсот тысяч (максимально) червон. руб. с двухсот тысяч плательщиков, отнесенных ко второму разряду. И все это на огромном протяжении Республики.

Нет необходимости производить здесь точный подсчет, чтобы придти к заключению о невыгодности для фиска подобных операций. Что же в таком случае делать? В обычных условиях развитого денежного хозяйства ответ на этот вопрос общеизвестен: необходимо повысить необлагаемый минимум и тем исключить из обложения подоходным налогом низшие разряды плательщиков, громоздкие и сравнительно мало продуктивные. В большинстве случаев это можно сделать даже без потерь для фиска, разложив недополученные суммы на высшие разряды плательщиков. Однако, в России мы пока лишены возможности воспользоваться именно этим выходом. Во всяком случае, этого пока нельзя сделать без потерь для фиска, так как более или менее резкое повышение налоговых ставок для высших разрядов, при условии, что подоходное обложение у нас вообще дело новое, с хозяйственной жизнью страны не только не сросшееся, но даже и не проникшее в нее как следует, может повести к результатам как раз обратным.

Приходится, таким образом, отказаться от классического способа разрешения тех затруднений, о которых говорилось выше. Выхода нужно искать только в упрощении системы. В упрощении, хотя бы для этого пришлось пожертвовать ее утонченностью, нарушить ее цельность, поступиться немного степенью ее совершенства и соответствия принципам налоговой справедливости.

Этим именно выходом и воспользовался Наркомфин при проведении последней реформы подоходного обложения. Он отказался от детального учета доходов низших категорий плательщиков. Для них введены фиксированные ставки налога, исчисляемые в зависимости не от получаемого ими дохода, а от принадлежности к той или иной социальной группе, *ближайшим образом, в зависимости от рода занятий*. Лица, облагаемые только в зависимости от принадлежности к одной из установленных законом групп или классов, подавать декларацию о своем доходе не обязаны. Обязательность декларации начинается лишь для лиц с доходом в Москве и Ленинграде свыше 500 руб. червон., а в прочих городах, в зависимости от пояса местности, от 450 до 300 руб. червон. Очевидно, что только в последнем случае мы имеем дело с подоходным обложением.

Таким образом, Положение 12 ноября 1923 г. о подоходно-поимущественном налоге устанавливает у нас троякого рода обложение: а) чистый *лично-подоходный налог*; б) личный налог

по внешним признакам плательщика, т. е. *классный налог* и в) *поимущественный налог*.

Новым в этой трехчленной системе является классный налог. Последний представляет собою, как известно, промежуточную форму между лично-поголовным и лично-подоходным налогами. От лично-поголовного налога классный отличается тем, что здесь высота налога все же ставится в зависимость от класса, к какому отнесен налогоплательщик, т. е. косвенно в зависимость от его платежеспособности. От подоходного—тем, что налогоплательщик зачисляется в тот или иной класс и разряд в зависимости от внешних признаков. В одном и том же классе-разряде могут быть весьма неодинаковой платежеспособности лица. Не только о прогрессивности обложения, но даже и о строго выдержанной пропорциональности здесь не может быть и речи, так как налоговым органам истинный доход плательщиков классного налога остается неизвестным, пока он не достигает установленного необлагаемого минимума, когда подача декларации становится обязательной.

Техническая сторона обложения классным налогом заключается в распределении плательщиков по классам, а в пределах класса—по разрядам на основании различных внешних признаков. Когда классы и разряды установлены, остается определить для каждого из них, принимая во внимание общее экономическое положение страны, абсолютные цифры налога. Понятно, что чем больше установлено классов и разрядов, чем больше дифференцированы абсолютные ставки, тем ближе может подойти налог к платежеспособности различных групп населения и тем меньше возражений вызывает он и с теоретической точки зрения. В качестве примера, наибольшей известностью в истории податных систем пользуется классный налог Пруссии, подобно нам теперь, начавшей свыше ста лет тому назад свое подоходное обложение именно с этого налога [1]).

У нас Положение 12 ноября устанавливает следующие *четыре категории* плательщиков:

А. Лица, получающие доход от личного труда по найму, т. е. рабочие и служащие в учреждениях, предприятиях, хозяйствах и проч. [2]).

Б. Лица, получающие доход от личного труда не по найму.

В. Лица, получающие доход от владения промышленными и торговыми предприятиями, строениями, капиталами, от арендования имущества и от других нетрудовых источников дохода.

Г. Юридические лица, т. е. акционерные общества, паевые товарищества, кредитные учреждения и пр., за теми исключениями, какие устанавливало в этом отношении и прежнее советское законодательство.

---

[1]) См. выше, стр. 52.

[2]) С введением в действие Положения 12 ноября отменяются прежние узаконения об обложении лиц, получающих высокую заработную плату.

б) Обложение рабочих и служащих.

Что касается *рабочих и служащих*, то они занимают промежуточное положение между группами плательщиков, подлежащих классному налогу, и плательщиками чисто-подоходного налога. Для них установлен особый необлагаемый минимум — 75 руб. червон. в месяц. Следовательно, только лица, получающие больше этой суммы, подлежат налогу. При заработке от 75 до 100 руб. в месяц, они уплачивают 3 руб. 60 коп. поразрядного налога, при заработке от 100 до 150 руб.—7 руб. 20 коп., а при заработке свыше 150 руб. в месяц рабочие и служащие уплачивают 10 руб. поразрядного налога и, сверх того, подлежат общеподоходному налогу со всей суммы заработка, превышающего 900 руб. червон. в полугодие. Последний разряд рабочих и служащих должен подавать и декларацию, тогда как первые два разряда, платящие только поразрядный налог, деклараций не подают, а налог с них удерживается ежемесячно равными долями самим учреждением или лицом, выплачивающим содержание. Признаком, определяющим принадлежность к категории „А“ является, как упомянуто, получение дохода от личного труда по найму. Работники печати (журналисты, художники) относятся к упомянутой категории даже и в том случае, если они, помимо определенного содержания от обслуживаемого ими предприятия печати, получают еще и построчный гонорар.

От платежа поимущественного налога все три разряда рабочих и служащих свободны.

в) Организация классного налога.

Собственно классному налогу в принципе подлежат *все граждане* республики как городские, так и сельские жители, за исключением упомянутых выше рабочих и служащих, если они получают менее 75 руб. в месяц, а также некоторых других категорий лиц, напр.: а) получающих доход от занятий сельскохозяйственным промыслом, уже обложенных единым сельско-хозяйственным налогом; б) военнослужащих и милиционеров; в) учащихся государственных учебных заведений; г) инвалидов; д) женщин, имеющих на своем попечении детей моложе 14 лет или других нетрудоспособных членов семьи и содержащих самостоятельно, без чужой помощи, себя и семью; е) безработных, зарегистрированных на бирже труда, наконец, ж) жен и членов семейств плательщиков налога или освобожденных от него и, вообще, лиц, проживающих на постороннем иждивении и не имеющих своих средств к существованию. Представители иностранных государств на началах взаимности освобождаются от подоходного налога, вообще, а, следовательно, и от классного.

Ближайшим образом плательщики классного налога распадаются на *две* категории—„Б“, куда относятся, как упомянуто

выше, лица, получающие доход от личного труда не по найму, и „В“, обнимающую лиц с доходом от владения.

В свою очередь *первая* из категорий подразделяется на следующие *семь* групп плательщиков: I—ремесленники и кустари, не пользующиеся наемным трудом; II — граждане, занимающиеся единолично разными мелкими промыслами; III—граждане, единолично занимающиеся легковым или ломовым извозом; IV—граждане, выполняющие единолично, по заказам и поручениям, работы, требующие специальных технических знаний или приспособлений, как-то: зубные техники, чертежники, лица, составляющие планы и сметы, и т. п.; V—граждане, занимающиеся лично, без содержания контор и служащих, исполнением за плату частных поручений (факторы, торговые агенты), а также районные инспектора, агенты кредитных и страховых учреждений и коммивояжеры; VI—лица, занимающиеся свободными профессиями, как-то: вольнопрактикующие врачи, зубные врачи, ветеринары, инженеры, архитекторы и т. п., а также служители религиозных культов и VII, куда отнесены все прочие лица, получающие доходы от личного труда и не входящие в категорию „А“.

Каждая из групп категории „Б“ платит особый оклад налога и притом в зависимости от пояса местности. Так, группа I уплачивает от 7 руб. 20 коп. до 3 руб. 60 коп. червонных в полугодие, а именно, в Москве и Ленинграде—7 руб. 20 коп., в городах 1-го пояса также 7 руб. 20 коп., 2-го пояса—5 руб. 40 коп., 3-го пояса — 4 руб. 20 коп., 4-го пояса — 3 руб. 60 коп. Группа II уплачивает, в зависимости от пояса местности, также от 7 руб. 20 коп. до 3 руб. 60 коп., группа III—от 9 руб. до 4 руб. 60 коп., группа IV—от 12 руб. до 7 руб. 20 коп., группа V — от 18 руб. до 7 руб. 20 коп., группа VI также от 18 руб. до 7 руб. 20 коп. и, наконец, группа VII—от 7 руб. 20 коп. до 3 руб. 60 коп.

Вторая из упомянутых выше двух категорий плательщиков классного налога, т.-е. категория „В“, подразделяется на *десять* групп: I — владельцы торговых и промышленных предприятий 1 разряда; II — владельцы и совладельцы торговых и промышленных предприятий 2 разряда; III — владельцы и совладельцы предприятий торговых 3 разряда и промышленных 3 и 4 разрядов; IV—владельцы и совладельцы предприятий торговых 4 разряда и промышленных 5—7 разряда; V—лица, занимающиеся комиссионными, маклерскими, экспедиторскими, кредитными и биржевыми операциями без содержания контор; VI — владельцы и совладельцы предприятий торговых 5 разряда и промышленных 8—12 разрядов; VII—владельцы строений в городах и сдаваемых в наем строений вне городов; VIII — лица, получающие доходы от арендования в городах имуществ с целью коммерческой эксплоатации; IX—лица, проживающие на доходы от денежных капиталов, процентных и дивидендных бумаг; X—все прочие граждане, получающие доходы от владения имуществом, предприниматель-

ской деятельности и, вообще, нетрудовых источников дохода, непредусмотренных предыдущими пунктами.

Оклады налога для перечисленных выше групп установлены, в зависимости от пояса местности, такие: для группы I—от 7 руб. 20 коп. до 3 руб. 60 коп., для группы II—от 10 руб. 80 коп. до 5 руб. 50 коп., для группы III—от 18 руб. до 9 руб., для группы IV—от 36 руб. до 18 руб., для группы V—от 42 руб. до 21 руб., для группы VI—от 72 руб. до 36 руб., для группы VII—от 9 руб. до 4 руб. 50 коп., для группы VIII—от 10 руб. 80 коп. до 5 руб. 50 коп., для группы IX—от 12 руб. до 6 руб., для группы X—от 7 руб. 20 коп. до 3 руб. 60 коп.

Во всех тех случаях, когда плательщик привлекается к налогу по нескольким группам той или иной категории, он облагается по высшей из этих групп.

Поскольку вопрос касается классного налога, подача деклараций о доходе или о состоянии, профессии, занятии и пр. законом не предусматривается. Привлечение к обложению граждан производится по спискам, составляемым каждым домоуправлением, а в сельских местностях—волостными исполкомами, совместно с финансовым агентом два раза в год—на 20 марта и на 20 сентября. В списках этих указывается, помимо имени и местожительства всех лиц, достигших 18-летнего возраста, также месячная квартирная плата за занимаемую площадь и сведения о том, на чьем иждивении помещенное в списке лицо живет, если оно не имеет самостоятельного источника дохода, а если имеет, то какой, один или несколько источников. Там же упоминается о принадлежащих данному лицу предприятиях или имуществе. Данные, помещаемые в списках, должны быть подтверждены документально тем лицом, о котором домоуправление дает сведения, и собственноручно этим лицом подписаны.

Легко видеть, что списки эти представляют собою, в сущности, декларацию, но декларацию не обычного индивидуального типа, а общую по всему дому. Преимущества такой декларации заключаются в том, что она проста, легко обозрима, что подача ее не зависит от доброй воли налогоплательщика, так как подает ее само домоуправление, а к тому же сведения, помещенные в ней, до известной степени уже проверены первой, наиболее близко стоящей к плательщику, инстанцией, каковую представляет домоуправление.

Правда, для тех целей, какие преследует общеподоходный налог—всесторонний учет налогоспособности плательщика—подобной декларации было бы не достаточно. Упомянутые списки-декларации содержат слишком общие сведения, они способны дать только контуры налогоспособности помещенного в списках лица, но для классного налога, где достаточно иметь хотя бы несколько характерных данных, чтобы отнести плательщика к той или иной категории, а в пределах категории—к той или иной группе, этих списков вполне достаточно. Выгода же для фискальных органов от такой замены низших разрядов подоходного налога

налогом классным заключается в том, что последние не должны при этом проделывать кропотливой работы по определению дохода плательщика, работы особенно сложной и трудной в условиях неустойчивых экономических отношений, когда исключена, как у нас теперь, возможность каких бы то ни было аналогий во времени, пространстве и социальных группировках.

Этим и исчерпывается пока все то, что можно сказать о нашем классном налоге по Положению 12 ноября 1923 г. Остается рассмотреть последнее звено и завершение нашей системы подоходного обложения, в том виде, как она вылилась окончательно в упомянутом же Положении 12 ноября.

г) Лично-подоходный налог.

Обязанность платить подоходный налог в тесном смысле слова начинается с того момента, когда совокупный доход данного лица превышает установленный прожиточный минимум, который, как упомянуто выше, по Положению 12 ноября равен 500 руб. червон. в полугодие для Москвы и Ленинграда, 450 руб. для городов 1-го пояса, 400 руб. для 2-го пояса, 350 руб. для 3-го пояса и 300 руб. для городов 4-го пояса. Лишь для рабочих и служащих обязанность подвергнуться налогу по совокупности доходов начинается только после того, как их доход превысил 900 руб. червон. в полугодие. С этого же момента возникает и необходимость подачи декларации.

В зависимости от размера получаемого дохода, плательщики подоходного налога делятся на 17 разрядов.

Доходы плательщиков подоходного налога, в зависимости от величины, делятся на 17 разрядов с различными, прогрессивно повышающимися ставками для каждого разряда. Вся скала обложения получает при этом следующий вид:

Разряды.	Сумма полугодового дохода в червон. исчислении.		Размер оклада.
1		до 500 р.	10 р.
2	Свыше 500 р.	„ 600 „	16 „
3	„ 600 „	„ 800 „	24 „
4	„ 800 „	„ 1.000 „	36 „
5	„ 1.000 „	„ 1.200 „	53 „
6	„ 1.200 „	„ 1.600 „	79 „
7	„ 1.600 „	„ 2.000 „	115 „
8	„ 2.000 „	„ 2.500 „	165 „
9	„ 2.500 „	„ 3.000 „	227 „
10	„ 3.000 „	„ 3.500 „	295 „
11	„ 3.500 „	„ 4.000 „	370 „
12	„ 4.000 „	„ 4.500 „	451 „
13	„ 4.500 „	„ 5.000 „	539 „
14	„ 5.000 „	„ 6.000 „	682 „
15	„ 6.000 „	„ 7.000 „	892 „
16	„ 7.000 „	„ 8.000 „	1.125 „
17	„ 8.000 „	„ —	1.250 „

Плюс 250 руб. на каждые 1.000 руб. сверх 8.000 руб. дохода.

Процент обложения, согласно приведенной выше скале, у нас для доходов 1-го разряда в среднем (вернее, процент для среднего дохода между 300 р. и 500 р.) равен 2,5; для доходов 3-го разряда—около 3,4; 6-го разряда—около 5,6; 10-го разряда—около 8,8%; 15-го разряда—около 13,7. Процент обложения доходов последнего разряда (17-го) совсем уже близок к 15, в среднем он равен 14,7. Наконец, доходы, стоящие вне разрядов, а именно излишки сверх 8000 руб. уплачивают 25% налога.

Отсюда легко видеть, что ставки, введенные Положением 12 ноября 1923 г., заметно выше таковых по декрету 16 ноября 1922 г. Первоначально у нас плательщики 1-го разряда платили только 1%, а теперь 2½%. Доходы 3-го разряда тогда облагались приблизительно 1½%, а теперь—3,4% и т. д.

Правда, разряды, установленные Положением 12 ноября, вследствие того, что этим Положением необлагаемый минимум, даже по сравнению с декретом 27 июля, повышен вдвое, не вполне соответствуют прежним разрядам, но факт произведенного повышения все же вполне очевиден. Так, напр., крупные доходы, *внеразрядные*, по декрету 16 ноября платили 15% налога, по декрету 27 июля 1923 г. только 12%, а теперь платят 25%.

Указанное повышение налоговых ставок находит себе об'яснение в том, что теперь наш подоходный налог в той его части, которая представляется чисто таковым, привлекает к обложению лиц сравнительно имущих, платежеспособных. Установлением довольно высокого необлагаемого минимума (вдвое выше того, какой был принят по декрету 27 июля, и более чем в 8 раз выше того, который предусматривался декретом 16 ноября) малоимущие плательщики исключены из области воздействия этого налога. Ставки эти настигают лишь тех плательщиков, которые по размерам своего дохода не могут проскочить сквозь клеточки подоходно-налогового сита. Это уже отборные экземпляры плательщиков. Отсеянные же мелкие плательщики подпадают под действие классного налога.

Принято здесь, конечно, во внимание и то, что между появлением первого и последнего из рассматриваемых нами здесь декретов о подоходном обложении прошел целый год времени, в течение которого общее материальное положение налогоплательщиков Республики несомненно улучшилось.

Лица, облагаемые по совокупности доходов, т. е. платящие подоходный налог в тесном смысле, обычно подпадают по своим внешним признакам и под действие классного налога. Получается опасность двойного обложения одного и того же лица. Статья II-я Положения 12 ноября допускает поэтому зачисление суммы, взысканной в качестве классного налога, в уплату оклада подоходного налога.

Определение облагаемого дохода, состав доходных источников, облагаемый период времени и сроки в общем остаются в новом Положении теми же, что и в прежнем.

Бросается в глаза отсутствие как в Положении 1922 г., так и в новом Положении специальных статей, предоставляющих плательщику льготы в зависимости от различных обстоятельств, понижающих его платежеспособность, каковыми обычно считаются болезнь самого налогоплательщика или членов его семьи, увеличение числа нетрудоспособных членов семьи, вообще, многодетность и пр. Статья вторая Положения 12 ноября 1923 г. освобождает от подоходного обложения только женщин, имеющих на своем попечении детей моложе 14 лет или других нетрудоспособных членов семьи, если они самостоятельно, без чужой помощи, содержат себя и семью. Но зато, если толковать буквально приведенный пункт этой статьи, то упомянутая категория женщин у нас во всех случаях будет изъята из подоходного обложения, следовательно, независимо от размера получаемого дохода и имущественного положения (так как поимущественный налог уплачивают только лица, привлекаемые к обложению по совокупности дохода), профессии и пр. Подобная редакция указанного пункта вряд-ли может быть признана удачной: она слишком широка. На других случаях декрет не останавливается вовсе. Правда, губернским финансовым отделам инструкция Наркомфина предоставляет право допускать льготы в указанных выше случаях, но лишь в общем порядке декрета 20 июля 1922 г. об отсрочке, рассрочке и сложении недоимок по государственным налогам и сборам и о возврате сумм, неправильно поступивших в казну.

д) Обложение юридических лиц.

Подобно физическим лицам, подоходному обложению по совокупности источников подлежат и *лица юридические* как по прежнему Положению, так и по новому. Иструкция Наркомфина от 12 ноября 1923 г. под облагаемым доходом юридических лиц признает разность, выведенную по отчету данной организации за предшествующее окладному полугодие между суммою полученного валового дохода и суммою действительно произведенных из него за это полугодие расходов производственных, торговых и накладных, связанных с извлечением дохода, а также отчислений на амортизацию имущества.

Акционерные общества, в особенности паевые товарищества, склонны, как известно, в целях затушевания истинного размера чистой прибыли, сильно злоупотреблять своим правом делать отчисления на амортизацию имущества. Поэтому инструкция ставит этому праву известные рамки, устанавливая, что на погашение стоимости принадлежащего организации имущества последняя может, впредь до полного погашения этой стоимости, вычитать для каменных и железобетонных строений и сооружений лишь не свыше ½% стоимости, для деревянных строений—не свыше 1½%, для судов железных и стальных—также не свыше 1½%, для деревянных судов—не свыше 5% и т. д. На амортизацию же невеще-

ственных ценностей, как-то контрактов, патентов, лицензий и пр., отчисления вовсе не допускаются.

Для того, чтобы поощрить предпринимателей к мероприятиям по улучшению быта рабочих и служащих, наше новейшее законодательство о подоходном обложении допускает исключение из валового дохода предприятия также расходов: 1) на уплату страховых взносов по социальному обеспечению, на пособия, выдаваемые на лечение, погребение и по другим подобным случаям—если, впрочем, выдача производится непосредственно предприятием или организацией, а не из специальных капиталов,—на субсидирование столовых для рабочих и т. п. Исключению подлежат, однако, только суммы в размере, не превышающем норм, установленных Народным Комиссариатом Социального Обеспечения или коллективным договором; 2) на содержание лечебных и учебных заведений, устроенных организацией для своих рабочих и служащих, и, наконец, 3) по обслуживанию организацией культурно-просветительных нужд своих рабочих и служащих.

Юридические лица одновременно с декларацией о своем доходе должны представлять председателю особой комиссии по подоходному налогу также свой устав, копию заключительного баланса и отчета, составленных за операционное полугодие, предшествующее окладному, и надлежащим образом заверенных. Но, помимо этого, председателю упомянутой комиссии предоставляется право, в целях проверки отчетов и деклараций юридических лиц, требовать от их правлений представления дополнительных данных и документального подтверждения сведений, помещенных в декларации.

Ни классному, ни поимущественному налогу юридические лица не подлежат.

е) *Поимущественный налог.*

В качестве дополнения к подоходному налогу для лиц физических мы и в новом Положении имеем *поимущественный налог.* Поимущественные оклады взимаются лишь с имущества, во-первых, не составляющего предмета промысла налогоплательщика, а, во-вторых, лишь с части его стоимости, превышающей 300 руб. червонных на самого плательщика и по столько же на каждого члена его семьи, совместно с ним живущего и не имеющего самостоятельных источников дохода. Поимущественный необлагаемый минимум одинаков, таким образом, для всех поясов местностей Союза Советских Социалистических Республик. Одинаковы также и оклады налога, составляющие в общем следующую скалу (см. на обороте):

С каждой 1.000 руб. стоимости имущества сверх 7.000 руб. взыскивается дополнительно еще 30 рублей. В процентном отношении ставки скалы составляют для имуществ первого разряда около $^3/_{10}$%, четвертого разряда—около 1%, седьмого—около 1½%, девятого—около $1^3/_4$% и десятого—2%.

Разряды.	Облагаемая стоимость имущества в червонном исчислении.		Оклады.
1		До 500 р.	1 р. 50 к.
2	Свыше 500 р.	„ 750 „	3 „ — „
3	„ 750 „	„ 1.000 „	5 „ — „
4	„ 1.000 „	„ 2.000 „	14 „ — „
5	„ 2.000 „	„ 3.000 „	27 „ — „
6	„ 3.000 „	„ 4.000 „	44 „ — „
7	„ 4.000 „	„ 5.000 „	65 „ — „
8	„ 5.000 „	„ 6.000 „	90 „ — „
9	„ 6.000 „	„ 7.000 „	119 „ — „
10	„ 7.000 „	„ — „	140 „ — „

Каждая же добавочная тысяча рублей стоимости имущества сверх семи облагается 3%. Как легко видеть, ставки для низших разрядов имуществ по Положению 1923 г. ниже первоначальных, а ставки для разрядов высших—выше таковых ровно вдвое.

ж) Организация взимания.

Проведение подоходно-поимущественного налога в жизнь, его раскладку и взимание Наркомфин возлагает на губернские и областные финансовые отделы и губернские по подоходно-поимущественному налогу комиссии, в непосредственном ведении которых находятся, с одной стороны, уездные финансовые отделы, а с другой, участковые и особые (для обложения юридических лиц) комиссии. Кроме того, в каждом налоговом участке имеется специальный финансовый инспектор, функции которого особенно многочисленны и многообразны.

На обязанности финансового инспектора лежит вся первоначальная, так сказать, черновая работа по проведению налоговой кампании. Он „заблаговременно принимает меры к ознакомлению граждан своего участка с положением о подоходно-поимущественном налоге и порядком применения его в предстоящем полугодии; участвует в проводимой губернским финансовым отделом агитационной кампании; образует собрания плательщиков, выступает с докладами о налоге, принимает меры к освещению его в печати и т. п.“. На обязанности финансового инспектора же лежит оповещение домовладельцев и домоуправлений своего участка о времени подачи ими списков будущих плательщиков налога, прием и проверка этих списков. Он собирает всевозможные сведения об имущественном положении лиц, имеющих самостоятельный доход, а также сведения для установления процентов нормальной доходности торговых и промышленных предприятий и нормальной стоимости прожитка. Финансовый инспектор принимает и проверяет декларации плательщиков и исчисляет оклады налога. Наконец, он же председательствует в участковой по подоходно-поимущественному налогу комиссии и сносится в порядке отчетности и

содействия со всеми перечисленными выше отделами и комиссиями высшего ранга.

В лице изложенного выше Положения о государственном подоходно-поимущественном налоге от 12 ноября 1923 г. мы имеем не только консолидированное законодательство по подоходному обложению за весь год с ноября 1922 г., включая сюда и законодательство об обложении высокой заработной платы, но и замену целого ряда прочих городских налогов, как государственных, каковы: трудгужналог и общегражданский, так и местных, напр., квартирного и налога с лиц, пользующихся наемным трудом для домашнего обихода.

Все перечисленные налоги с введением в действие нового Положения, т. е. с 1-го октября 1923 г., были отменены.

2. Подоходное обложение государственных и кооперативных предприятий и смешанных обществ.

Подоходный налог сконструировался почти исключительно на обложении физических лиц, а следовательно—в применении к характеру и нуждам этих последних. Лица юридические присоединены были в качестве суб'ектов этого налога лишь впоследствии, путем механического расширения сферы его применения. Не удивительно поэтому, что он оказался мало приноровленным к особенностям получения и употребления дохода предприятиями.

Existenzminimum, скидки для плательщиков, обремененных большою семьею, получающих льготы по болезни и пр., т. е. все то, что играет такую крупную роль для физических лиц и занимает обычно весьма видное место в схеме построения подоходного налога, оказывается совершенно неприменимым в отношении лиц юридических. Даже обычная прогрессия в построении ставок, имеющая столь бесспорное обоснование применительно к доходам физических лиц, в применении к обложению доходов лиц юридических теряет главнейшее из своих достоинств—справедливость.

Если даже оставить в стороне невыясненный вопрос о том, можно ли считать доход акционерного предприятия его *личным* доходом (аналогичным доходу физического лица) или это есть только совокупность личных доходов отдельных акционеров, а потому у акционеров и облагаемых, то все же не подлежит никакому сомнению, что, подвергая этот доход обложению, мы не можем оперировать лишь с его абсолютной величиной. Та особенность дохода юридических лиц, что получаемая ими прибыль имеет лишь относительный характер, что размеры чистого дохода акционерного общества еще не дают правильного представления о действительной прибыльности предприятия, так как последняя зависит от величины вложенного капитала, должна быть принята во внимание и при обложении. Абсолютная цифра дохода акционерного предприятия всегда будет, по сравнению с доходом от-

дельных лиц, казаться крупной, а потому, при одинаковом к ней отношении с прочими доходами, будет всегда попадать в высшие разряды скалы прогрессивного обложения. В то же время прибыль предприятия по отношению к капиталу может оказаться и без того очень низкой, а при высоком обложении—и вовсе сомнительной.

Все эти соображения говорят за необходимость особого подхода к обложению доходов, принадлежащих предприятиям акционерным, паевым и пр. Тем не менее, еще накануне мировой войны мы почти не встречаем в налоговом законодательстве западно-европейских государств разграничения режима подоходного обложения в отношении физических и юридических лиц. Наш дореволюционный закон 6 апреля 1916 г. точно также не делает еще этого различия.

Такое положение вещей могло быть терпимым, пока ставки подоходного налога были в общем не высоки. Но когда, во время мировой войны, эти ставки сильно возросли, достигая в некоторых странах 50, 60 и более процентов, неудобства, связанные с фактом зачисления физических и юридических лиц в одну категорию плательщиков, выступили с полной очевидностью. И вот, в одном месте раньше, в другом позже, мы видим обложение акционерных обществ и, вообще, юридических лиц выделенным в особый самостоятельный налог—налог на корпорации. Примером такого налога может служить описанный ниже налог на корпорации, существующий в настоящее время в Германии.

Русское советское законодательство носит, в этом отношении, характер несколько половинчатый. Как по Положению 16 ноября 1922 г., так и по Положению 12 ноября 1923 г. юридические лица привлекаются у нас к обложению подоходным налогом наряду с физическими лицами и на совершенно одинаковых с ними условиях. Такой порядок применяется, однако, в то же время далеко не ко всем юридическим лицам, а только к тем, которые имеют частно-предпринимательский характер. Что же касается государственных и кооперативных предприятий, а также смешанных обществ, то они с самого начала были нашим законодательством выделены в особую группу, подпадающую под действие особого режима, устанавливаемого для них декретом 20 июня 1923 г., появившимся лишь спустя семь месяцев после издания общего Положения.

В порядке декрета 20 июня, подтвержденного затем и введенного в действие декретом 9 октября 1923 г., обложению подоходным налогом подлежат все государственные тресты, комбинаты и синдикаты, а также нетрестированные государственные предприятия, эксплоатируемые на основе хозяйственного расчета. Сюда же относятся кооперативные организации, акционерные и паевые товарищества, участниками которых являются государственные или кооперативные предприятия. Далее, акционерные общества, которые учреждены государством с участием частного капитала

или возникли из соединения государственных и частных предприятий.

Из этого общего правила допускаются некоторые исключения. Во-первых, для предприятий рассматриваемой категории установлен определенный необлагаемый минимум дохода. Так, напр., те из предприятий, годовой доход которых не превышает 2.500 руб. зол., если правление находится в Москве или Ленинграде, и 1.500 руб. зол., если правление находится в остальных местностях Союза, освобождаются от налога. Во-вторых, от подоходного налога свободны все те государственные и коммунальные предприятия, которые, на основании особого декрета (случайно изданного того же 20 июня 1923 г.), свободны от промыслового налога. Таковы, как известно, предприятия, содержимые на государственный счет или местные средства в сметном порядке, эксплоатируемые непосредственно, без отдачи в аренду, не продающие своих продуктов по вольным ценам и не служащие для частных потребностей или, если и обслуживающие частные потребности, то только в видах: общественного благоустройства, поддержания местного транспорта, охраны общественного здравия, удовлетворения потребностей народного продовольствия, поддержания сельского хозяйства. К этой же группе предприятий, необлагаемых промысловым, а, следовательно, и подоходным налогами, относятся также государственные железные дороги и другие перевозочные предприятия, содержимые в сметном порядке, почта, телеграф, телефоны и пр. Наконец, государственный банк с его учреждениями, учреждения по государственному страхованию, если они не производят торговых и промышленных операций за свой счет, и государственные издательства вместе с издательствами профсоюзов, если они в своих магазинах не торгуют произведениями печати частных издательств.

От подоходного налога освобождаются также первичные добровольные потребительские об‘единения рабочих и служащих, как в городах, так и вне их, и оперирующие только в сельских местностях первичные сельско-хозяйственные и потребительские кооперативы. Кроме того, оклад налога понижается на 50% для потребительских кооперативов и их союзов, обслуживающих исключительно своих членов, внесших паевые взносы, и на 25% для потребительских кооперативов и их союзов, обслуживающих не только своих членов, но и посторонних лиц.

Согласно инструкции Наркомфина, относящейся к рассматриваемому декрету, организации, оперирующие не только в пределах С. С. С. Р., но и заграницей, уплачивают налог лишь по доходам, полученным от операций, производимых в пределах С.С.С.Р., если правления их находятся заграницей. Если же правления этих организаций находятся в пределах С.С.С.Р., то они уплачивают налог со всей совокупности своих доходов.

Впервые государственные и кооперативные предприятия, а также смешанные общества были привлечены у нас к уплате

налога по доходам, полученным ими за операционный год, начавшийся ранее 26 июня 1923 г. и окончившийся после этого срока. Налоговая ставка установлена в размере 8% с суммы чистого дохода, полученного организацией от всевозможных доходных источников за предшествовавший окладному операционный год.

Налог с государственных и иных, приравненных к ним, предприятий не может быть выше налога, взимаемого на общих основаниях с физических и частно-предпринимательских юридических лиц. Поэтому, если налог, исчисленный по декрету 20 июня, окажется больше того оклада, какой по сумме чистого дохода причитался бы с данного предприятия по декрету 27 июля 1923 г., то налог взимается в размере, исчисленном по скале этого последнего закона.

Как упомянуто было выше, налог взимается с чистого дохода предприятия, под которым понимается разность, выведенная по отчету данного предприятия или организации за истекший операционный год, между суммою полученного валового дохода и действительно производственными из него за тот же год расходами: производственными, торговыми и накладными, связанными с извлечением дохода, за вычетом из валового дохода также отчислений, необходимых для сохранения реальной ценности основного и оборотного капиталов организации и на амортизацию ее имущества. Подлежащие вычету из валового дохода производственные, торговые и накладные расходы ближайшим образом распадаются на:

1) расходы по управлению, содержанию и эксплоатации предприятия, куда входит содержание и вознаграждение лиц административного состава, заработная плата рабочих и служащих, арендная плата за эксплоатируемые земельные участки, за занимаемые торговые, промышленные и складочные помещения и т. д.;

3) расходы по поддержанию имущества организации, т. е. по страхованию, ремонту, амортизации и пр.;

2) расходы по улучшению быта рабочих и служащих, куда входит уплата страховых взносов по социальному обеспечению, пособия на лечение, погребение и пр., а также оплата культурно-просветительных нужд рабочих и служащих.

Раскладка и взимание подоходного налога входит в данном случае в компетенцию участковых и особых по подоходно-поимущественному налогу комиссий под общим руководством и надзором губернской комиссии. При этом участковые комиссии взимают налог с первичных кооперативов, а особые комиссии с государственных предприятий, смешанных обществ и товариществ и центральных губернских союзов кооперативов.

Вместо обычной декларации, государственные и кооперативные предприятия подают председателю соответствующей налоговой комиссии свой устав, полный годовой отчет и заключительный баланс за истекший операционный год, на основании

которых комиссия и определяет сумму подлежащего обложению дохода предприятия. Впрочем, уже само предприятие вместе с указанными выше документами должно представить и расчет причитающегося с него, по его мнению, оклада подоходного налога.

Не довольствуясь всем этим, налоговая комиссия, для выяснения истинного дохода предприятия, может произвести проверку отчета, осмотр самого предприятия, его торговых книг и документов, пригласить для показаний и заключений сведущих лиц и проч.

Этим и исчерпывается в существенных чертах порядок обложения у нас государственных, кооперативных и смешанных предприятий. Трудно что-либо сказать о нем до проведения его на практике, до испытания его самой жизнью.

Несомненно, во всяком случае, одно, что положение 20 июня устанавливает для перечисленных видов юридических лиц налоговой режим несравненно более благоприятный, чем тот, какому подлежат юридические лица частно-предпринимательского характера.

В то время, как первые платят, если их доход превышает 1.250 руб. зол. в полугодие (в столицах), фиксированные 8% с любой суммы дохода, вторые при достижении ими дохода свыше 1.200 руб. платят около 6%, но затем ставки быстро прогрессируют и при не столь уж крупном для юридического лица в роде любого акционерного общества доходе, как 8.000 р. з. в полугодие, обложение достигает 15%, а с каждой тысячи руб. дохода сверх 8.000 руб. даже 25%. Таким образом, как упомянуто было раньше, государственные и кооперативные предприятия не могут быть обложены выше, чем предприятия частные, но последние в некоторых случаях могут быть обложены втрое выше первых. Выгодной стороной для государственных предприятий является также и то, что необлагаемый минимум для них установлен в 2½ раза выше, чем для частных. Наконец, предприятия государственные вносят налог один раз за весь год, а частные— дважды в год, по полугодиям.

Однако, и в таком виде целесообразность подоходного обложения государственных предприятий, т. е. трестов, синдикатов и пр., у нас многими оспаривалась. Указывали на то, что прибыль государственных предприятий и так принадлежит и в конце концов передается государству. Следовательно, всякое обложение здесь излишне и ведет только к ненужной трате времени и средств. С этим рассуждением согласиться, конечно, нельзя. Не говоря уже о принципиальной необходимости для государственной промышленности несения публично-правовых обязанностей по отношению к государству (дабы упомянутая промышленность, будучи поставлена в искусственно благоприятные условия, не впала в иллюзию благополучия, действительностью не представляемого), достаточно ознакомиться с порядком распределения прибылей нашими трестами, чтобы понять необходимость существования особого налога на прибыль.

Дело в том, что, согласно положению о трестах, из полученной этими последними прибыли производится, прежде всего, известное процентное (к стоимости имущества) отчисление на амортизацию, затем, не менее 20% прибыли должно зачисляться в резервный капитал, далее, некоторая часть должна быть уделена на выдачу тантьем и наградных и т. д. Если же мы имеем дело с трестом местного значения, то из его прибыли, кроме 20% отчисления в резервный капитал, производится известное отчисление в так называемый целевой промышленный фонд, образуемый в составе местного бюджета для финансирования промышленности.

При таких условиях вполне понятно, что, если государство будет ожидать от своей промышленности только той прибыли, какая ему отчислится за удовлетворением всех перечисленных и многих других необходимостей и потребностей, то оно может оказаться и вовсе без прибыли. Между тем, интересы государственного бюджета, самая техника его построения, требуют, чтобы поступления от государственной промышленности были такой же постоянной и обеспеченной величиной, как и всякая иная бюджетная статья. Эту определенность, эту обеспеченность и должен создать фиксированный подоходный налог.

3. Результаты первых двух кампаний по проведению подоходно-поимущественного налога.

В настоящее время еще чрезвычайно трудно судить об успешности или неуспешности применения у нас подоходного налога, о том материальном эффекте, какой он сулит нам в будущем, о тех слоях населения, которые окажутся его плательщиками по преимуществу. Статистические данные, имеющиеся по этому поводу, еще слишком не полны, не сведены, охватывают далеко не всю территорию Союза.

Тем не менее, уже и проведенные две кампании—октябрь-март 1922/23 г.г. и апрель-сентябрь 1923 г. — позволили собрать весьма ценный материал, характеризующий, с одной стороны, те условия, в каких проводится эта столь важная податная мера, а с другой, тот контингент плательщиков, который уже на первых порах попал в налоговой невод, расставленный Наркомфином.

Что касается *первого* окладного полугодия, то здесь имеются сведения по 75 губерниям Союза как о числе привлеченных к рассматриваемому налогу лиц, так и о размерах обложенных доходов и имуществ. Имеются также сведения об исчисленных и поступивших с различных групп населения суммах самого налога. Согласно этим данным [1]), число лиц, имевших в упомянутом

[1]) П. Озерский. „Подоходно-поимущественный налог в первом полугодии 1922-23 г.“—„Социалистическое Хозяйство“ за 1923 г., № 6—8, а также И. Сырнев. „О подоходно-поимущественном налоге за первое полугодие 1922-23 г.“—„Экономическая Жизнь“ за 1923 г., № 5.

окладном полугодии те или иные источники доходов, не считая рабочих и служащих, составило 1.075.849 человек. Из этого числа к налогу привлечено было, однако, только 699.250 чел., т. е. 65%, а остальные, в виду незначительности их дохода, были освобождены от обложения. В конце концов, налоговые ставки были исчислены для 657.705 плательщиков, что составляет 61,3% числа лиц, подавших декларации о своих доходах (таковых было 887.781 чел.).

Из упомянутого общего числа в 657,7 тыс. человек свыше 300 тысяч чел. или 51,1% по размерам своего облагаемого дохода принадлежали к самым мелким плательщикам—1-го и 2-го разряда—и около 250 тыс. чел. или 38,0% общего числа принадлежали к плательщикам от 3-го до 6-го разряда включительно. Иными словами, на долю мелких плательщиков приходится в общем почти 90% всего числа лиц, привлеченных к подоходному обложению, а на долю более или менее крупных, входящих в остальные 8 разрядов податной скалы декрета 16 ноября 1922 г., только 10% всего многотысячного числа плательщиков.

Денежные результаты, полученные от обложения различных разрядов плательщиков, дают, однако, совершенно обратное их соотношение: в то время как первые два разряда в совокупности внесли только 714 тыс. зол. руб., что составляет 5,3% общей суммы поступлений от подоходного налога за первое полугодие 1922-23 бюджетн. года, следующие 4 разряда внесли 2.735 тыс. золот. руб. (по инд. Госплана 16,98), т. е. 20% общей суммы, остальные 8 разрядов внесли 10.190 тыс. золотых руб., что составляет почти 75% всей суммы поступлений по этой статье.

Сам собою, поэтому, напрашивается вывод, что, если 10% всех плательщиков дают 75% всех поступлений, то фиск с большой выгодой или, во всяком случае, без большого ущерба для себя мог бы не привлекать к обложению целых 90% плательщиков, принимая во внимание высокую стоимость издержек взимания такого налога, как подоходный.

Вся сумма дохода, привлеченного за рассматриваемое полугодие к обложению, составила 1.833.062.000 руб. знак. 1923 г. или по инд. Госплана (среднему за полугодие) 477,4 милл. з. р. По источникам происхождения доход этот распадается на следующие группы: 77,9% проистекают от участия в торгово-промышленных и кредитных предприятиях, 11,5%—от владения имуществом, 9,9%—от занятий свободными профессиями и, наконец, 0,7%—от денежных капиталов. Подавляюще большой процент составляют, следовательно, доходы от занятия торговлей и от промышленной деятельности. Зато денежные капиталы, как непосредственный источник дохода, очевидно, почти отсутствуют, так как дают лишь ничтожный процент общей суммы облагаемого дохода.

В зависимости от того, что наиболее платежеспособная (торгово-промышленная) группа налогоплательщиков сосредо-

точена в крупных промышленных центрах, поступления от налога и территориально распределяются, главным образом, по тем губерниям, где таковые центры имеются. На первом месте стоит, таким образом, Московская губ., давшая 13,5% всех плательщиков и 29,4% всего обложенного дохода, затем идет Киевская губ., с ее 9,4% всех плательщиков и 6,9% всего обложенного дохода, далее следуют по числу плательщиков Харьковская, Одесская, Ленинградская, Витебская, Екатеринославская, Гомельская, Кубанско-Черноморская, Полтавская, Донская и Подольская губернии.

В общем, перечисленные 12 губерний дали около 400 тысяч плательщиков подоходного налога, т. е. свыше 60% общего их числа по 75 губ. Союза. Заслуживает быть отмеченным, что недавняя столица и крупнейший торгово-промышленный центр, Ленинград с губернией, по числу плательщиков оказался на пятом, а по сумме обложенного дохода даже на пятнадцатом месте.

Что касается поимущественного налога, то по тем же 75 губерниям к платежу его привлечено было за рассматриваемое полугодие 159.525 человек, налог с которых в совокупности исчислен был в 29,7 милл. руб. знак. 1923 г. или всего 1.750 тыс. золот. руб. (по средн. инд. Госплана). И здесь, как и в подоходном налоге, более 137 тыс. чел., т. е. свыше 85% общего числа плательщиков, по ценности привлеченного к обложению имущества принадлежат к двум первым разрядам, следовательно, самым мелким налогоплательщикам. Более 11% плательщиков поимущественного налога принадлежат к 3, 4 и 5 разрядам и, наконец, только 3% всех обложенных имуществ распределяется по остальным 6 разрядам. Наибольшую продуктивность обнаружил опять-таки один из высших разрядов, а именно 11-й, который дал около 350 тыс. руб. зол. налога. Второе место по продуктивности занял 1-й разряд, давший—разумеется, только вследствие многочисленности привлеченных по этому разряду плательщиков—278 тыс. руб. зол.

Обратимся теперь к анализу данных, характеризующих *вторую кампанию* по проведению подоходно-поимущественного налога. К сожалению, за второе полугодие 1922-23 бюджетного года мы располагаем довольно полными и точными сведениями [1]) лишь по 55 губерниям С. С. С. Р. Число плательщиков по этим губерниям зарегистрировано было в 950.578 чел. против 854.328 чел., зарегистрированных по тем же 55 губерниям в 1-м полугодии, деклараций было подано 683.098 против 658.970 в 1-м полугодии, а действительно привлечено к обложению только 474.227 чел. против 513.776 чел. Таким образом, в то время как число лиц, зарегистрированных в качестве возможных плательщиков подоходного налога, во вторую кампанию по сравнению с первой

---

[1]) См. И. Сырнев. „Подоходно-поимущественный налог за 2-е полугодие 1922-23 бюджетного года“—„Вестник Финансов“ за 1923 г., № 50.

возрасло на 11,3%, а число поданных деклараций также увеличилось на 3,7%, число лиц, действительно привлеченных, уменьшилось на 7,7%. Число привлеченных к обложению в первую кампанию составило 60,1% числа зарегистрированных, а во вторую—только 49,9% по тем же 55 губ.

В этом факте, несомненно, уже сказалось стремление налоговых органов избавить себя от излишнего баласта, каким является масса слишком мелких плательщиков, обложение которых стоит дорого (в общем, как показывает опыт, дороже, чем обложение соответствующего числа крупных и зажиточных плательщиков), а дает мало.

По размерам получаемых ими доходов плательщики распределялись во втором полугодии следующим образом: число лиц, получавших доход от 150 до 1.250 червон. руб. в полугодие (плательщики с 1-го по 9-й разряд включ. по скале декрета 27 июля) равно было 449.539 чел. или 94,8% общего числа плательщиков против соответственно 501.861 чел. или 97,7% в первом полугодии. Число же лиц, обладавших доходом за указанное полугодие от 1.250 до 3.000 руб. червон. (с 10-го по 13-й разряд), оказалось равным 8.254 чел., что составляет 1,7% общего числа налогоплательщиков, против соответственно 4.874 чел. или 0,9% в первом полугодии. Наконец, лиц, обладавших доходом свыше 3.000 руб. червон. в полугодие (с 14-го по 16-й разряд), привлечено было к платежу подоходного налога во втором полугодии 16.434 чел. или 3,5% общего числа налогоплательщиков, а в первом—соответственно 7.041 чел. или 1,4%.

Ближайший анализ приведенных данных показывает, что во вторую кампанию число мелких плательщиков подоходного налога у нас, по сравнению с первой кампанией, хотя незначительно, убавилось, число же средних, наоборот, почти вдвое увеличилось, а число более крупных возрасло в 2½ раза.

Все это указывает на то, что отбор подлинных налогоплательщиков во втором полугодии был произведен уже более тщательно, чем в первом, что основная идея подоходного обложения—настигать, главным образом, высокие доходы—проявилась более отчетливо.

Совокупный доход всех привлеченных к платежу налогоплательщиков составил во втором полугодии 561.148 тыс. червон. руб. против 394.560 тыс. червон. руб. в первом полугодии по тем же самым 55 губ., что дает 42,3% прироста из первого полугодия во второе. В то время как в первом полугодии на каждого налогоплательщика в среднем приходилось только 751,1 червон. руб. облагаемого дохода, во втором полугодии приходится 1.187 червон. руб., т. е. на 58% больше.

По источникам происхождения облагаемый доход во втором полугодии распадался: на доходы от торгово-промышленных и кредитных предприятий, давших за указанный период 507.979 тыс. червон. руб. или 90,5% общей суммы обложенного дохода, от

владения имуществом—31.898 тыс. червон. руб. или 5,7% общей суммы, от занятий свободными профессиями — 20.725 тыс. червон. руб. или 3,7% и, наконец, от денежных капиталов—546 тыс. червон. руб. или 0,1%.

И опять, как и в первом полугодии, подавляющий процент облагаемого дохода проистекает от торгово-промышленной деятельности. Если в первом полугодии этого рода доходы составляли почти 4/5 общей суммы, то во втором они составили уже свыше 9/10 всей суммы облагаемого дохода. Вполне понятен, поэтому, упрек, который бросали нашему подоходному налогу до реформы 12 ноября, что он „в значительной мере сводится к простому дублированию промыслового налога“ [1]). Доход от денежных капиталов оставался и во втором полугодии так же мизерно мал, как и в первом.

Что касается распределения облагаемого дохода по районам страны, то здесь трудно отметить какую-либо определенную тенденцию. Так, напр., в первом полугодии на долю Центрально-Земледельческого района приходилось 26,6 милл. зол. руб. (по инд. Госплана), а во втором—30,2 милл. зол. руб. В то же время на Центрально-Промышленный район в первом полугодии приходилось 166,7 милл. зол. руб., а во втором—только 136,8 милл. зол. руб. В первом случае мы имеем увеличение за полугодие на 13,5%, а во втором сокращение на 18%. При этом Московский район, входящий в Центрально-Промышленный, в первом полугодии дал 140,5 милл. руб. облагаемого дохода, а во втором только 78,5 милл. руб., т. е. на 43,9% меньше. Уменьшение, кроме того, дал район Западный. Зато прочие районы обнаружили увеличение привлеченного к обложению дохода, в некоторых случаях очень резкое, как, напр., Урал, на долю которого в первом полугодии приходилось всего 10,7 милл. зол. руб., а во втором — 61,4 милл. руб., что дает прирост в 473,8%. Случаи в роде последнего об'ясняются, конечно, не столько естественным увеличением абсолютной цифры подлежащего обложению дохода, сколько более тщательной постановкой налогового дела в том или ином районе, по мере развития и усиления на местах податного аппарата.

Число лиц, привлеченных к платежу поимущественного налога, под влиянием выяснившихся в течение первой кампании обстоятельств, было во втором полугодии резко сокращено. В первом полугодии их было по рассматриваемым 55 губ. 122.490 чел., а во втором—только 71.354 чел. И все же среди них оказалось подавляющее количество лиц—98,4% общего числа—обладающих имуществом ценностью ниже 3.000 руб. зол. Остальные 1,6% (в абсолютных цифрах 1.139 чел.) приходятся на долю лиц, обладающих имуществом ценностью свыше 3.000 руб. зол. Сумма

---

[1]) А. А. Соколов. „Существующая налоговая система и ее влияние на государственное хозяйство“—„Вестник Финансов“ за 1923 г., № 27.

налога с привлеченного к обложению имущества во втором полугодии исчислена была всего в 26,2 тыс. зол. руб. Даже по сравнению с суммой, исчисленной в первом полугодии (1.434,2 тыс. руб.) она оказывается совершенно ничтожной.

В том виде, в каком подоходный налог у нас установлен по Положению 12 ноября 1923 г., он рассчитан на привлечение (вместе с классным) приблизительно 1.800 тыс. чел., из которых около 900 тыс. чел. составят владельцы доходов от недвижимости, торгово-промышленных предприятий и проч., около 700 тыс. чел. лица, получающие доход от личного труда не по найму, и около 200 тыс. чел. рабочие и служащие. В связи с этим и поступления от ближайшей кампании оцениваются приблизительно в 40 милл. зол. руб.

Дополнение к I части.

Судьба подоходного налога на Западе после мировой войны.

1. Англия.

За время мировой войны подоходный налог, в качестве наиболее продуктивного и эластичного источника государственных доходов, приобрел исключительно важное значение, сделавшись опорой бюджета не только в таких странах как Англия и Пруссия, где он давно был известен, но и в целом ряде других государств, включивших его в свою налоговую систему лишь накануне войны или уже во время войны, каковы Сев.-Америк. Соединенные Штаты, Германия, Франция. Именно вследствие выдающейся роли подоходного налога, его колоссальной продуктивности (в 1921-22 фиск. году около 800 милл. долл. в Соед. Штатах и около 400 милл. ф. ст. в Англии) мы могли во время войны и в первые годы после нее наблюдать во многих государствах перевес поступлений от прямых налогов над косвенными—явление чрезвычайно редкое в обычных условиях народно-хозяйственной жизни.

Но особенно показательно то, что и по миновании исключительных событий, которые оправдывали его выдающееся положение, подоходный налог не только не исчез из податных систем отдельных стран, но продолжает играть в них ту же важную роль. И об'ясняется это как тем, что финансовые затруднения в настоящее время Европой еще далеко не изжиты, так и тою поддержкою, какую подоходный налог находит в изменившихся социальных и политических условиях различных стран: рабочий класс, влияние которого на ход государственной жизни в результате мировой катастрофы в общем, несомненно, усилилось, оказывает упорное сопротивление всем попыткам, направленным на понижение ставок подоходного и некоторых других прямых налогов.

О том внимании, каким пользовался подоходный налог со стороны законодательств некоторых государств в послевоенное время, свидетельствует целый ряд реформ, произведенных сравнительно недавно как раз в этой области. Так, Англия уже в 1920 г. (Finance act of 1920) вносит важное изменение в существовавший до того режим подоходного обложения, хотя, впрочем, в

данном случае далеко не в пользу демократического принципа. Введенное в 1909 году Асквитом различие в обложении между незаработанными (фондированными, рентными) доходами и заработанными (нефондированными) — discrimination — было уничтожено. Для обоих категорий доходов ныне установлены одинаковые ставки. Заработанные (Earned) доходы имеют только более высокий необлагаемый минимум, так как при определении облагаемого дохода таковой понижается для них на 1/10 часть действительного дохода, но не более, однако, чем на 200 фунт. стерл. Вообще же для обоих категорий допускаются следующие вычеты из облагаемого дохода[1]): 1) 135 ф. ст. для самого налогоплательщика (Existenzminimum); 2) 90 ф. ст. для его жены, а в случае, если в облагаемом доходе заключается также трудовой доход жены, то еще и 3/10 дохода жены, но не более 45 ф. ст.; 3) 36 ф. ст. для первого из детей и по 27 ф. ст. для каждого последующего, при чем на детей, получающих самостоятельный доход свыше 40 ф. ст., никаких вычетов не допускается; 4) 25 ф. ст. для нетрудоспособных и находящихся на иждивении налогоплательщика родственников с собственным доходом не свыше 50 ф. ст. Так как налог взимается во многих случаях у самого источника дохода, то желающие воспользоваться правом предоставленных вычетов из общей суммы облагаемого дохода принуждены заявить о размерах и составе своего дохода, т. е. подать декларацию, вообще для некоторых групп плательщиков необязательную. У всех физических лиц первые 225 ф. ст. дохода облагаются половинной ставкой.

Упомянутым законом основная податная ставка установлена была в 6 шиллингов с фунта стерл. дохода, т. е. в 30%, но в 1922 г. она была понижена до 5%. Доходы промысловых обществ, за исключением кооперативов, облагаются особым *налогом на корпорации* в размере 5% чистой прибыли, если таковая превышает 500 ф. ст. Зато доходы физических лиц, превышающие 2 тысячи ф. ст., подлежат еще особому дополнительному налогу[2]) (super tax), ставки которого по закону 1920 г. колебались между 7½% для доходов от 2.000 до 2.500 ф. ст. и 30% для доходов свыше 30.000 ф. ст. В настоящее время в Англии господствует тенденция к постепенному понижению подоходного обложения. В то же время сокращаются такие об‘екты обложения, которые были вызваны войной. Сокращаются вследствие этого и поступления от них. Так, налог на прибыль акционерных обществ дал в 1922—23 бюдж. году только 18.790 тысяч фун. стерл. вместо 19.800 тыс. фун. стерл., предположенных по смете. Правда, поступления от общего подоходного налога дали в том же году на 50 миллионов фун. стерл. больше против исчисленных 329 милл.

---

[1]) K. T. v.-Eheberg—Finanzwissenschaft; 18-te und 19-te Auflage, Leipzig, 1922. S. 315 folg. Имеется русский перевод цитируемой части книги Эеберга под заглавием: „Современные налоги на Западе“, Ленинград, 1923.

[2]) См. выше стр. 51.

фун. стерл., но это об'ясняется усиленным поступлением недоимок за прошлые годы. Поступления же от налога на сверхприбыль достигли в упомянутом 1922/23 г. только 2.004.000 фун. стерл. вместо исчисленных по смете 27.000.000 фун. стерлингов.

2. Германия.

(Замена подоходных налогов отдельных стран имперским подоходным налогом).

Наиболее серьезные изменения в области организации подоходного обложения произошли после мировой войны *в Германии.* Результатом налоговых реформ 1919-20 г.г. явилась довольно далеко идущая финансовая унитаризация Германии. В частности, был уничтожен подоходный налог в отдельных государствах Германского союза и, вместо них, введен один федеральный подоходный налог. Новая организация налога дана была законом 29 марта 1920 г., подвергшимся впоследствии многочисленным, но в общем несущественным изменениям. Основные положения упомянутого закона таковы [1]):

Суб'ективная обязанность платежа падает только на лиц физических. Все граждане германской республики, ее подданные, подлежат подоходному налогу, даже, если в последнем окладном году, но в общем не свыше двух лет, они живут заграницей, не имея местожительства в своей стране. Иностранцы же облагаются в том случае, когда они имеют местожительство в пределах германской республики или остаются в ней с промысловыми целями более шести месяцев. Но и те, и другие подлежат налогу, независимо от своего подданства, местожительства и продолжительности пребывания в том или другом месте, если доходы их проистекают от туземного землевладения, туземной промысловой деятельности или от регулярных получений из германских же государственных касс.

В организации рассматриваемого нами германского федерального подоходного налога (немцы попрежнему называют его „имперским подоходныи налогом“ — Die Reichseinkommensteuer) весьма заметным образом отразились черты подобного же прусского налога, одного из наиболее старых и наилучше отделанных подоходных налогов из всех тех, на смену которым пришел теперь налог федеральный. В частности, и понятие облагаемого дохода, значительно расширенное, как было в своем месте упомянуто [2]), уже во время мировой войны, перенесено было из прусской системы в новую федеральную. Федеральный налог привлекает,

---

[1]) Carl von Tyszka—Grundzüge der Finanzwissenschaft. 2-te Auflage; Iena, 1923. S. 201 u. folg., а также K. T. von Eheberg—Finanzwissenschaft.

[2]) См. выше стр. 62.

таким образом, к обложению не только доходы длительного, периодического характера, но и все прочие денежные и имеющие денежную ценность поступления, т. е. единовременные, случайные и иные доходы, будь то лотерейный выигрыш, прибыль от спекулятивной сделки, пожизненная рента, пособие и т. д. В сумму облагаемого дохода не подлежат включению только такие единовременные приращения имущества, как полученное наследство, выдел, приданое или подарок, да и то лишь потому, что они подпадают под обложение соответствующим специальным налогом.

Даже такие единовременные доходы, как поступления от отдельных продаж, причисляются к общей сумме облагаемого дохода. При этом доходом считается разница между вырученной суммой и издержками по приобретению или заготовлению. Если проданное имущество или отдельная вещь были приобретены самим продавцом до 1 января 1920 г., то к облагаемой части дохода относится разница между продажной ценой и стоимостью вещи, установленной при исчислении особого налога в пользу империи („Reichsnotopfer"). В случае же отсутствия такой оценки, принимается обычная нормальная цена к 31 дек. 1920 г. и таковая вычитается из продажной цены. При продаже предметов, доставшихся продавцу по наследству или путем дарения, за основание принимается ценность, установленная при взимании с этих предметов наследственного налога или налога на дарения. В законе определяются подробно те способы учета, с помощью которых можно определить при взимании налога расходы по улучшению проданных предметов, а также степень понижения их ценности вследствие пользования. Однако, прибыли, проистекающие от продажи предметов домашнего обихода, если только они были приобретены раньше не с целью перепродажи, к облагаемому доходу не причисляются. То же самое правило применяется и в отношении земельных участков, если только дело идет не о продажах спекулятивного характера. Спекулятивными же сделками закон считает в данном случае такие, когда земельный участок приобретен был исключительно с целью перепродажи или же вообще в течение последних десяти лет, считая с 1 августа 1914 года.

Впоследствии, однако, при пересмотре закона в 1921 году, прирост имущества решено было исключить из понятия дохода, так как при непрерывно падающей валюте, действительно, крайне трудно определить реальный прирост ценности того или иного имущества. Все же прибыли от спекулятивного отчуждения имущества и на этот раз были отнесены к облагаемому доходу.

Итак, обложению в германском подоходном налоге подлежит вся совокупность денежных или натуральных, но имеющих денежную ценность, поступлений за предшествующий окладному календарный или операционный год, за вычетом издержек производства в широком смысле этого слова. Каждый вид дохода в законе определен, при этом, довольно подробно. Например:

а) к доходу от *земельного владения* принадлежат поступления от аренды и найма; точно также наемная стоимость квартиры в собственном доме, занимаемой самим налогоплательщиком или предоставляемой кому-либо в безвозмездное пользование, включая наемную стоимость всех других помещений в доме, а также сада и парка; сюда же относятся поступления от сельско- и лесо-хозяйственных предприятий и прочих видов использования земельных угодий; наконец, все прочие доходы от земельных прав, полномочий и повинностей. Для определения дохода от самостоятельно эксплоатируемого землевладения сравнивают производственные доходы и производственные расходы такового, учитывают разницу в составе ценности полученных продуктов, товаров и запасов, а также размер движимого капитала в начале и конце хозяйственного года. Положительная разница, полученная при сравнении, и принимается за сумму облагаемого дохода от данного рода деятельности. Само собою разумеется, что к производственным доходам необходимо прибавить и ценность тех предметов и услуг, которые получены и потреблены самим хозяйствующим суб'ектом или его семьей. При определении указанным способом чистого дохода закон придает особое значение данным, занесенным в счетоводные книги налогоплательщика, если таковые ведутся. Гораздо проще обстоит дело с земельными участками, находящимися в аренде или найме, так как доходом от них считается наемная цена, за вычетом повинностей, лежащих на земле и допускаемых законом к вычету. Исчисление дохода от хозяйства, ведущегося на арендованном участке, производится тем же способом, что и от хозяйства на собственной земле. К сумме вычетов из валового дохода относится при этом также арендная плата и натуральные повинности в пользу арендатора.

б) Облагаемым доходом от *промышленного производства* и от *горного дела* считается общая прибыль предприятия, которая исчисляется путем того же сравнения суммы производственных доходов и расходов за операционный период. Подобно тому, как при определении дохода от земли, и здесь необходимо, с одной стороны, принять во внимание разницу в состоянии и ценности продуктов, товаров, запасов и движимого капитала, а с другой, ценность предметов, потребленных владельцем предприятия вне самого процесса производства. У налогоплательщиков, ведущих торговые книги согласно предписанию торгового уложения, прибыль определяется по данным, положенным в основу при составлении баланса и инвентаря предприятия. Затраты, произведенные на улучшение и увеличение имущества, на расширение предприятия, на погашение долгов, на амортизацию и пр., если для них уже были вычтены производственные расходы, вычету из общей суммы дохода не подлежат. Точно также не подлежат вычету проценты на собственное имущество, помещенное в предприятие, суммы, взятые на покрытие хозяйственных расходов, и личные налоги с плательщика. В сумму доходов от промышленного про-

изводства включаются тантьемы и вознаграждение лично ответственных членов коммандитного акционерного общества, а также те доли прибыли этих членов, которые им причитаются не на основании сделанных ими взносов в основной капитал.

в) Облагаемым доходом от различных видов *денежного имущества* признаются по германскому закону о подоходном обложении: 1) дивиденды, проценты, прибыли и иные получения по акциям, паям, свидетельствам на получение прибыли и т. д.; 2) доходы от участия в торговом промысле в качестве простого вкладчика; 3) проценты по займам, записанным в публичные долговые книги; 4) проценты по всякого рода капитальным претензиям, включая проценты, вклады и счета в сберегательных кассах, банках и других кредитных учреждениях; 5) проценты по ипотекам и земельным долгам, рентам и рентным долгам; 6) наследственные рентные получения; 7) дисконтные суммы с векселей и других долговых обязательств, а также с обязательств государственного казначейства, поскольку дело идет о помещении капитала.

г) Наконец, понятие *дохода от труда* по германскому закону обнимает: 1) жалованье, содержание, заработную плату, тантьемы, наградные и прочие суммы, а также вообще выгоды, имеющие денежную ценность и получаемые лицами, занятыми общественной или частной службой; 2) заработок от научной, писательской, артистической, преподавательской и воспитательской деятельности, от деятельности вообще лиц свободных профессий, как-то врачей, адвокатов, архитекторов, инженеров, художников, композиторов, музыкантов и пр.; 3) пенсионные обеспечения за прошлую службу и деятельность, вдовьи и сиротские пенсии и проч. суммы подобного рода; 4) денежные получения за разного рода деятельность, постоянную или кратковременную. Сюда же относятся тантьемы и прочие виды вознаграждения членов советов и правлений обществ и товариществ, поскольку в данном случае налогоплательщик не может быть рассматриваем как предприниматель. В облагаемый доход лиц служащих и должностных не подлежат включению суточные и раз'ездные деньги, а также вообще возмещения расходов по службе.

Среди тех нововведений, которыми федеральный налог отличается от прежнего прусского, заслуживает быть отмеченной попытка ввести в некоторых случаях, по примеру Англии, взимание налога у самого источника дохода. Принцип этот проведен был, однако, сугубо односторонне, отчего и получил характер не правила, обязательного хотя бы для большинства плательщиков налога, а какого-то исключения, падающего своей тяжестью только на трудящиеся массы. Именно, закон предписывает работодателям удерживать в качестве налога 10% заработной платы, жалованья и содержания со всех лиц, проработавших у них не менее одной недели, для внесения затем этих сумм в федеральное казначейство. Таким образом, германские рабочие и

служащие, не будучи в то же время освобождены от обязанности подавать в установленные сроки декларации об общем своем доходе, должны одни еженедельно, другие—ежемесячно отдавать десятую часть своего заработка при самом его получении. Между тем, сами же работодатели, как и прочие группы налогоплательщиков, сохраняют привилегию вносить налог в один, более или менее отдаленный, срок, что, помимо естественных благодеяний оказываемого таким путем кредита, чрезвычайно выгодно еще и вследствие (имевшего место в течение целого ряда лет, вплоть до денежной реформы 15 ноября 1923 года) падения денежной единицы,—обстоятельства, законодателем „не предусмотренного", но играющего, в умелых руках, крупную роль одного из факторов роста нетрудовой части дохода. Совершенно естественно поэтому, что германские рабочие и служащие чрезвычайно остро воспринимали всю невыгодность и несправедливость своего исключительного положения. В результате их систематического сопротивления установленному для них порядку подоходного обложения—упомянутое правило было значительно смягчено и применение его ограничивается ныне лишь случаями более высоких заработков. Кроме того, для лица, получающего плату, в случае, если последняя выплачивается ему помесячно, понедельно или поденно, сумма 10% вычетов из заработной платы или содержания соответственно понижается на 40 марок, 9,60 марки и 1,60 марки, или же, когда плата выдается за более короткий срок, вычет понижается на 0,40 марки за каждые два полных или начатых рабочих часа. Точно также, на каждого малолетнего, принадлежащего к хозяйству налогоплательщика, вычет понижается на 19,20 марки, 3,20 и 0,80 марки соответственно продолжительности единовременно оплачиваемого срока (месячного, недельного, однодневного). Наконец, допускается понижение того же 10% вычета для производственных расходов, различных взносов и пр., соответственно на 20,60 марки, 3,60 марки и 0,90 марки.

В противоположность прежде существовавшему порядку в прусской, баварской, саксонской и др. системах, на смену которым явился федеральный налог, в качестве суб'екта обложения принято не отдельное лицо, а хозяйство. Однако, к подаче декларации привлекаются все лица с доходом, превышающим 3.000 марок. При этом доходы супругов складываются и к доходу главы семьи причисляется доход малолетних детей и малолетних, живущих в семье на правах детей, если только этот доход не является результатом труда самих детей. В противном случае доход детей облагается самостоятельно.

Согласно первоначальному тексту закона, обложению подлежит часть дохода, превышающая 1.500 марок. Следовательно, доходы ниже этой суммы обложению вообще не подлежат. Из облагаемого дохода исключается, таким образом, прежде всего 1.500 марок, затем по 500 марок на каждое лицо, принадлежа-

щее к хозяйству налогоплательщика и не имеющее собственного дохода, а если дело идет об облагаемом доходе не свыше 10 тысяч мар., то упомянутые вычеты—на малолетних членов семьи—допускаются в размере 700 марок на каждое такое лицо, не достигшее 16 лет. Порядок этот был нарушен уже в декабре того же 1920 г., когда для лиц, получающих свой доход от жалованья и заработной платы, взамен определенного необлагаемого минимума, установлены были просто понижения упомянутых выше 10% вычетов из заработной платы, жалованья и пр. Законом 24 марта 1921 г. необлагаемый минимум был отменен уже вообще, для всех категорий плательщиков подоходного налога. Вместо этого, в соответствующих случаях производились скидки с причитающейся общей суммы налога. Скидки эти, согласно новеллам от 23 декабря 1922 г. и 15 февраля 1923 г., достигают для главы семейства и его жены 800 марок ежемесячно и для каждого малолетнего ребенка 4.000 марок ежемесячно.

Сверх того, так как в качестве облагаемого дохода принимается чистый доход, из валового дохода налогоплательщика допускаются следующие вычеты: 1) прежде всего так называемые производственные расходы, к которым германский закон относит не только реальные налоги, публичные сборы, страховые взносы и ежегодные списывания в возмещение стоимости изнашивающихся построек, инвентаря и т. п., но и расходы по поездкам налогоплательщика из дому в предприятие и обратно, а также те добавочные расходы по ведению домашнего хозяйства, которые обусловливаются фактом промысловой или профессиональной деятельности супруги налогоплательщика; 2) выплачиваемые налогоплательщиком проценты по долгам, а также постоянные ренты и обременения, основанные на законных обязательствах; 3) премии по страхованию жизни на случай смерти самого налогоплательщика или члена его семьи, самостоятельно не обложенного подоходным налогом, если только эти страховые взносы не превышают 600 марок в год; 4) взносы по страхованию на случай болезни, инвалидности, увечья, безработицы и т. п.; кроме того, взносы во вдовьи, сиротские и пенсионные кассы, а также взносы в похоронные кассы в сумме не свыше 100 марок ежегодно; 5) далее, взносы на покрытие расходов по представительству в профессиональных союзах, общественнополезных и политических организациях и, наконец, 6) убытки, понесенные налогоплательщиком при отдельных случаях отчуждения. Кроме того, при обложении за отчетные годы в период с 1920 по 1926 г. из подлежащей обложению прибыли предприятия допускаются отчисления, фактически употребленные или только по планам предназначенные на восполнение основных капиталов: промыслового, горнопромышленного, сельскохозяйственного, лесохозяйственного и пр.

К обложению привлекается доход за предшествовавший окладному календарный год, но если предприятие ведет счет

своим оборотам по хозяйственному году, то за облагаемый доход принимается прибыль операционного периода.

Налог прогрессивен. Ставки налога начинались с 10% для доходов не свыше одной тысячи марок. В декабре 1922 г., под влиянием обесценения марки, те же 10% установлены были уже для доходов не свыше одного миллиона. В дальнейшем ставки по французской системе повышаются „ступенеобразно“ (staffelweise) и для очень крупных доходов (первоначально в 500 тысяч марок) достигают 60%. Метод обложения—декларация самого плательщика о своем доходе, проверяемая затем податными органами.

Из всего того, чем германский федеральный подоходный налог отличается от прежних систем отдельных немецких государств, наибольшее принципиальное значение имеет, однако, принятое им *выделение юридических лиц в особую группу налогоплательщиков*, с особым для них режимом обложения. Подоходное обложение юридических лиц—Körperschaftssteuer—создано двумя законами: от 30 марта 1920 г. и 8 апреля 1922 г. Основанием для выделения послужила мысль, что о налогоспособности юридического лица нельзя судить, подобно тому как это делается в отношении лиц физических, по абсолютным размерам его дохода. Необходимо принять во внимание отношение этого дохода к сумме вложенного в предприятие капитала, т. е. принять во внимание прибыльность предприятия. В силу этого, закон делит все привлекаемые им к обложению корпорации публично-правового и частноправового характера на промысловые предприятия, каковы акционерные общества, командитные товарищества, горнопромышленные союзы, общества с ограниченной ответственностью, и на предприятия непромысловые, к каковым отнесены общества взаимного страхования, потребительские союзы, а впоследствии и ипотечные банки.

Юридические лица первого рода должны были платить, в зависимости от уровня прибыли, т. е. от отношения между доходом и основным капиталом предприятия, от 10% до 20% дохода при высоте прибыли от 3% до 18%. Новеллой 8 апреля указанное прогрессивное обложение (в зависимости от уровня прибыли) было, главным образом вследствие трудности определения этого уровня в условиях падающей валюты, отменено. Для юридических лиц первого рода установлена была основная податная ставка в 20% облагаемого дохода и, сверх того, добавочная в 15% чистой прибыли. Юридические лица второй категории облагаются однообразной ставкой в 10% дохода.

В качестве дохода, т. е. об‘екта обложения, принимается, подобно тому, что мы видели в общем законе о подоходном обложении, совокупность денежных или имеющих денежную ценность поступлений за известный срок. Правило это претерпевает, однако, целый ряд исключений в отношении доходов различных публично-правовых корпораций, учреждений, союзов и политических партий,

в том смысле, что некоторые или все поступления перечисленных юридических лиц под понятие облагаемого дохода в германском законе не подпадают. Кроме того, совершенно освобождаются от обложения доходы таких корпораций, как: 1) империя, союзные государства, общины и их предприятия, 2) имперский банк [1]) и государственные банки союзных государств, имперские ссудные кассы, [2]) общественные сберегательные кассы, если только они ограничиваются лишь сберегательными операциями, а также общеполезные кредитные учреждения публично-правовых корпораций; 3) учреждения имперского страхования, а также различные кассы вспомоществования, как-то: пенсионные, вдовьи, сиротские, на случай смерти и безработицы, в особенности правоспособные; неправоспособные же кассы этого рода только в том случае освобождаются от обложения, если гарантировано длительное употребление их поступлений на преследуемые ими цели; 4) туземные пенсионные союзы и целевые имущества, служащие исключительно общеполезным и благотворительным целям; 5) законно существующие профессиональные и экономические представительства, а также экономические союзы публичноправового характера, целью которых не является самостоятельное производство; 6) центральные представительства товариществ, обществ с ограниченной ответственностью и акционерных обществ, участниками которых являются исключительно или преимущественно промысловые и хозяйственные товарищества и круг действий которых ограничивается только своими членами, если при этом они распределяют не более 5% своего годового дохода, гарантируют обратные выплаты только в размере полученных взносов, а, в случае прекращения существования, накопленные излишки употребляют на общеполезные цели, наконец, 7) от обложения налогом с корпораций освобождаются университеты, высшие школы и им подобные учреждения и общества, а также такие учреждения, обложение которых, за недостатком у них собственных средств, потребовало бы добавочных ассигнований со стороны империи, союзных государств или общин.

У взаимных страховых союзов, промысловых и хозяйственных товариществ податная обязанность ограничивается только доходами от земельной собственности, капитального имущества (Kapitalvermögen) и промысловой деятельности. Вовсе не принимается в расчет доход от промысловой деятельности тех товариществ и страховых союзов, деятельность которых ограничивается только своими членами.

---

[1]) Фиск на основании особых узаконений участвует в прибылях Reichsbank'a.

[2]) Ссудные или военно-ссудные кассы учреждены были в Германии в первые же дни по ее вступлении в войну (законом 4 августа 1914 г.). Организованные по образцу подобных же касс, действовавших во время прежних войн Пруссии, они оказали весьма существенную помощь в деле реализации имперских военных займов Германии.

Из общей суммы поступлений данной корпорации законом допускается вычет прежде всего издержек производства, процентов по долгам, взносов на содержание профессионального представительства, сумм, ушедших на покрытие убытков. Кроме того, вычету подлежат: основной промысловый налог, военный налог на сверхприбыль, суммы, обращаемые на поддержание, благоустройство и пенсионное обеспечение в данном предприятии.

Об‘ектом обложения, как и в общем законе, является доход за последний календарный или операционный год. Способ исчисления дохода—декларация плательщика, подача которой обязательна. Общая сумма ожидавшихся поступлений от налога с корпораций в 1922 г. была определена в 4 миллиарда марок, в то время как общеподоходный налог должен был дать за тот же год около 23 миллиардов марок. Реформа 1920 г. лишила союзные германские государства самостоятельно в каждом из них организованного подоходного налога. Взамен этого, из общей суммы поступлений как от общего налога, так и от налога с корпораций, полученных на территории данного союзного государства, две трети идет в его пользу и только одна треть в пользу империи. По тому же принципу каждое союзное государство отчисляет известную сумму из полученного от империи в пользу отдельных общин.

3. Италия.

Как было уже упомянуто в первой части настоящего исследования [1]), итальянский подоходный налог распространялся только на доходы от движимых ценностей, жалованья, заработной платы и пр. и имел, в сущности, характер парциального налога. Одновременно с ним существовали налоги поземельный, подомовый и целый ряд других, настигавших такие об‘екты, которые в той же Англии, послужившей в выборе типа подоходного обложения образцом для Италии, подпадают под обложение налогом подоходным.

Уже во время войны круг плательщиков итальянского подоходного налога был значительно расширен, а законом 24 ноября 1919 г. вся система была коренным образом реформирована. Вышеупомянутые прямые реальные налоги были отменены, а подоходный налог был разбит на так называемый нормальный налог и дополнительный. Нормальный налог [2]), охватывающий как доходы лиц физических, так и юридических (промысловые общества), делит доходы на четыре группы, с подразделением первой из этих групп, куда входят чисто владельческие доходы, на три подгруппы: A_1—доход от движимого капитала; A_2—доход от домовладения и A_3—доход от землевладения. В группу B входят смешанные

---

[1]) См. стр. 75.

[2]) Eheberd op. cit., S. 316 f.; В. Н. Твердохлебов—„Новейшие финансовые проблемы“, Петроград, 1923; а также „Вестник Финансов“ за 1923 г., № 22.

доходы от торговли и промышленности, в группу C—заработная плата рабочих, частных служащих, доходы лиц свободных профессий и, наконец, в группу D—доход общественных служащих. Каждая категория дохода облагается особой ставкой налога. Так, категории A_1 и A_2 уплачивают налог в размере 18% облагаемой суммы. Что же касается категории A_3, т. е. доходов от землевладения, то таковые до 1 января 1926 г. облагаются прежними ставками поземельного налога, повышенного на 2%, а по истечении указанного срока подчиняются режиму, установленному для доходов группы B. Последние уплачивают 15%, тогда как доходы группы C облагаются в размере 12%, а доходы группы D—в размере 9%.

Получатели доходов по группам B, C и D освобождаются от налога, если их доход не превышает 1.200 лир. В том случае, когда доход превышает 1200 лир., но не достигает 2000 лир, закон допускает следующие вычеты из суммы дохода, подлежащей обложению: при доходе от 1.200 л. до 1.300 л. вычитается 1.000 л., при доходе от 1.301 л. до 1.400 л.—900 л. и т. д., пока, наконец, при доходе от 1.901 л. до 2000 л. вычет не спускается до 100 лир. Вовсе освобождены от налога некоторые категории частных корпораций, напр., взаимные общества, но только не в отношении доходов, проистекающих от домовладения и землевладения, или тех доходов, которые облагаются у источника. Что касается дохода от землевладения, то здесь постепенно происходит дальнейшее расширение круга плательщиков налога, настигающего этот источник. Недавно, напр., подоходный налог был распространен и на землевладельцев, возделывающих землю непосредственно своим трудом, тогда как по закону 1919 г. таковые были свободны от него.

Как общее правило, от подоходного налога освобождены проценты по государственным займам, если, конечно, обложение их не было оговорено особо. Стремление привлечь иностранные капиталы в страну повело к тому, что одною из новелл 1923 г. обширная категория процентных бумаг освобождена от подоходного обложения. Именно—свободны от подоходного налога акции и облигации, размещенные в настоящее время или имеющие быть размещенными до 31 декабря 1925 г. Распространяется эта мера: 1) на бумаги всякого рода итальянских обществ, существовавших до издания указанного декрета или созданных после издания такового; 2) на общества, организованные за границей, но главное отделение которых находится в Италии; 3) на процентные бумаги, выпускаемые за границей итальянскими коммунами и отдельными провинциями и, наконец, 4) на бумаги законным образом зарегистрированных концернов.

Помимо того, от подоходного налога свободны сельскохозяйственные постройки, предназначенные для целей сельскохозяйственной культуры. Далее, та часть дохода, которая получилась вследствие произведенных мелиораций, освобождается от

налога в течение 20 лет. В течение от 2 до 15 лет свободны от налога доходы от новых построек. Наконец, доходы новых промышленных предприятий, производящих новые, еще не вырабатывавшиеся в стране предметы, свободны от налога в течение 5 лет.

Легко видеть из изложенного, что итальянский нормальный подоходный налог представляет собою не что иное, как систему реальных налогов, с тою лишь разницей, что здесь к обложению привлекается чистый доход. К тому же и ставки его построены по системе пропорционального обложения, так как они различны лишь в зависимости от различного характера (фондированного или нефондированного) дохода, а не от его размеров. Даже и определяются доходы, подлежащие нормальному налогу, не ежегодно, а один раз в несколько лет, как то опять-таки наиболее часто практикуется в реальном обложении.

Зато так называемый дополнительный налог носит безусловно все черты чисто-подоходного налога. Подлежащие ему доходы определяются (с помощью декларации самого плательщика) ежегодно. Дополнительный налог взимается с общей суммы дохода (глобальный налог). Из валового дохода допускаются обычные вычеты, как-то издержки производства, проценты по долгам, обязательные взносы и пр. Помимо того, из облагаемого дохода плательщик имеет право вычесть на себя и на каждого члена своей семьи по $^1/_{30}$ своего дохода, в общем не менее 600 лир, но и не более 1.500 лир. Наоборот, с холостых и незамужних взимается еще 20% надбавка, если они обладают ежегодным доходом не менее 6.000 лир. Доходы ниже 3.000 лир совершенно свободны от налога, а при более высоких доходах от обложения освобождаются первые $1^1/_2$ тысячи лир. В качестве специальной льготы в пользу нефондированных доходов заслуживает быть отмеченным тот факт, что доходы по группе D (жалованье правительственных и общественных служащих) облагаются только в размере $^3/_4$ действительно получаемой суммы.

При подсчете облагаемого дохода главы семьи к его личному доходу присоединяются доходы его жены и всех тех членов семьи, доходы которых находятся в распоряжении, пользовании или управлении налогоплательщика. Понятие дохода в итальянском законе берется довольно широко, так как к таковому причисляются не только поступления периодические, возобновляющиеся, но и всякого рода единовременные поступления, за исключением наследств, дарений и страховых премий.

Отличительным свойством дополнительного налога по сравнению с нормальным является также то, что он построен по системе прогрессии, к тому же, принимая во внимание, что в данном случае мы имеем перед собой вторичное обложение, довольно высокой. Налоговые ставки располагаются здесь следующим образом:

С доходов	от		1.500	лир	и выше	взимается		1%
„	„	„	5.000	„	„	„	„	1,69%
„	„	„	10.000	„	„	„	„	2,28%
„	„	„	20.000	„	„	„	„	3,08%
„	„	„	50.000	„	„	„	„	4,53%
„	„	„	100.000	„	„	„	„	6,19%
„	„	„	300.000	„	„	„	„	8,36%
„	„	„	500.000	„	„	„	„	12,43%
„	„	„	1.000.000	„	„	„	„	16,18%
„	„	„	2.000.000	„	„	„	„	22,69%
„	„	„	2.500.000	„	„	„	„	25,00%

С помощью особой формулы исчисляется налог с таких доходов, которые в приведенных выше разрядах занимают промежуточное положение.

В государственной росписи на 1922/23 г. поступления от подоходного налога исчислены в 973,6 миллиона лир, что составляет 6,8% поступлений всего доходного бюджета Италии за указанный год. Из общей же суммы поступлений только от прямых налогов (3.344,1 милл. лир) на долю подоходного приходится 29,1%.

4. Франция.

С наибольшей неохотой, формально накануне мировой войны, фактически уже во время самой войны (с 1 января 1916 г.), ввела у себя подоходный налог Франция [1]). За годы войны подоходный налог здесь, однако, значительно укрепился, сросся со всею остальною податною системою, занял выдающееся положение в смысле размеров поступлений наряду с другими прямыми налогами. Вместе с тем и законодательство о подоходном обложении приобретает во Франции более уверенный, категорический тон. Налог, что называется, „оправдал“ [2]) себя. Постепенно, поэтому, факультативная декларация заменяется обязательною, появляются штрафы, вводятся и некоторые иные меры против уклонения от подачи декларации или сокрытия своего истинного дохода.

В качестве образца послевоенного законодательства о подоходном налоге для Франции мы имеем декрет 25 июня 1920 года. Декрет этот коснулся, главным образом, общеподоходной части налога (impôt global). Налог распространяется попрежнему только на физических лиц. Необлагаемый минимум установлен был на этот раз в 6.000 франков. Принимая во внимание, что франк сохранил к этому времени только третью часть своей реальной ценности, нужно признать, что сумма эта невысока и что при таких условиях весьма значительная часть населения должна была быть захваченной налогом. Но сумма эта представляет собою

---

[1]) См. выше стр. 80 и сл.
[2]) В. Н. Твердохлебов, ор. с. 77.

только начало длинного ряда abattements (вычетов) и réductions (понижений), предусмотренных французским законом. Прежде всего, плательщик имеет право дополнительного вычета из облагаемого дохода 3.000 фр. на жену и по 2.000 фр. на каждого из детей в возрасте до 21 года, находящихся на его иждивении. Кроме того, на каждое иное лицо, находящееся у него на иждивении, налогоплательщик пользуется правом вычесть 1.500 фр., если общее число душ, наличием которых обусловливается вычет, не более пяти. В противном случае, на каждое такое лицо сверх пяти допускается вычет в 2.000 фр. После вычетов наступают понижения: для каждого из двух первых детей закон допускает понижение уже исчисленного налога на $7^1/_2$%, а на каждого из остальных детей и иных лиц, находящихся на иждивении налогоплательщика, на 15%, если общий доход этого плательщика не превышает 10 тысяч фр. Если же доход, за вычетом из него свободной от обложения части на жену и на детей, превышает указанную сумму, то узаконенные понижения налога соответственно равны 5% и 10%. Наоборот, оклад налога повышается для холостых и незамужних старше 30 лет на 25% и для женатых уже не менее двух лет, но не имеющих детей,—на 10%.

За время войны ставки французского подоходного налога были повышены неоднократно. Декретом 25 июня 1920 г. податная ставка доведена была до 50%. Прогрессивное обложение идет „ломтями“ (par tranche), причем первый облагаемый ломоть или ступень платит только 2%, второй—4%, третий—18%. Вся же скала обложения принимает фактически следующий вид:

Часть	дохода	между	6.000	и	20.000	фр.	платит	2%
„	„	„	20.000	„	30.000	„	„	4%
„	„	„	90.000	„	100.000	„	„	18%
„	„	„	100.000	„	125.000	„	„	20%
„	„	„	200.000	„	225.000	„	„	28%
„	„	„	300.000	„	325.000	„	„	36%
„	„	„	400.000	„	450.000	„	„	44%
„	„	„	500.000	„	550.000	„	„	48%
„	„	свыше	550.000	фр.				50%

Введенные в 1917 г. (вступили в силу только в 1918 г.) шедулярные подоходные налоги сохраняют свое значение и в настоящее время. Таковы налоги: a) на доходы от недвижимости застроенной (подомовый налог); b) от недвижимости незастроенной (основной поземельный налог); c) от денежных капиталов; d) от торговли и промышленности (промысловый налог); e) от земледельческого промысла (сельско-хозяйственный налог); f) от жалованья, пенсий и пр.; g) от либеральных профессий и, наконец, h) от вкладов, залогов и т. п. По каждой из перечисленных 8 шедул доход облагается различной ставкой. Так, например, торгово-промышленные доходы платят 8% налога (мелкие доходы меньше:

до 1.500 фр. всего 2%, а от 1.500 до 5.000 фр.—4%), сельскохозяйственные—только 6% (и опять-таки мелкие доходы пользуются льготой; в данном случае доходы до 1.500 фр. не платят ничего, а от 1.500 до 4.000 фр.—3%), доходы от жалованья и пенсий тоже 6% (доходы этого рода до 8.000 фр. платят только 3%), от денежных капиталов 10% (доходы от иностранных ценных бумаг, закладных и недвижимостей платят даже 12%) и т. д.

Понижения в зависимости от семейного положения налогоплательщика, которые мы видели в общеподоходном налоге, отдельно допускаются и в налогах шедулярных. Только доходы от денежных капиталов этой льготой не пользуются.

Повышение ставок, расширение круга плательщиков как вследствие фактического понижения необлагаемого минимума, так и вследствие предпринятой систематической борьбы с уклонениями, а также несомненное улучшение, благодаря накопленному опыту, техники взимания, заметным образом повлияло на продуктивность и французского подоходного налога.

Напр., общая сумма окладных списков по шедулярным и общеподоходному налогам, составленных за первый семестр 1923 г., достигает 979.817.500 франков, из коих 331.612.500 фр. относится к сметному периоду 1923 г., а остальная сумма—к предыдущим периодам. Из указанных почти 980 милл. фр. исчисленных поступлений 205,2 милл. приходится на долю основного подомового налога, 125,5 милл. фр.—основного поземельного, 289 милл. фр.—промыслового, 303 милл. фр. на долю общеподоходного и т. д.

Все эти цифры указывают, что подоходное обложение привилось во Франции не только формально, но и фактически.

ЛИТЕРАТУРА.

А. Русская.

М. Веселовский, О подоходном налоге, Петербург, 1869.

А. Веселовский, Подоходный налог в Италии. В Трудах Комиссии для пересмотра системы податей и сборов, т. XVI, ч. IV. Петербург, 1880.

М. Алексеенко, О подоходном налоге, 1885.

А. Свирщевский, Подоходный налог, Москва, 1886.

А. Исаев, Наши финансы и подоходный налог, Петербург, 1887.

М. Терехов, Подоходная подать и результаты ее применения, Варшава, 1892.

И. Озеров, Подоходный налог в Англии (Экономические и общественные условия его существования), Москва, 1898.

Его же, Главнейшие течения в развитии прямого обложения в Германии в связи с экономическими и общественными условиями, Петербург, 1899.

Его же, Очерки экономической и финансовой жизни Запада, Вып. II, 1904.

Его же, К практике подоходного обложения, в «Вестнике Финансов» за 1905 г., №№ 45 и 46.

Его же, Коммерческая тайна и обложение, «Страна» за 1906 г., № 97.

М. Фридман, К проекту введения подоходного налога, в «Русском Экономическом Обозрении» за 1905 г., кн. IV.

В. Лебедев, Прямые налоги и значение подоходного налога, «Вестник Финансов» за 1905 г., № 21.

О. Мюллер, Подоходный налог по законодательствам различных государств, Петербург, 1905. (Пер. с немецкого).

М. Боголепов, Социальные мотивы для введения подоходного налога в России, в книге «Финансы, правительство и общественные интересы», Петербург, 1907.

Его же, Подоходный налог и акционерные компании, в «Экономисте России» за 1911 г., № 11.

А. Смирнов, Подоходный налог во Франции, Петербург, 1912.

Ф. Меньков, Подоходный налог во Франции, в «Новом Экономисте» за 1914 г., № 49.

Н. Покровский, О подоходном налоге, Петербург, 1915.

Ф. Цур-Мюлен, Положение о государственном подоходном налоге с законодательными мотивами, инструкцией и предметным указателем. Петроград, 1917.

Г. Болдырев, Подоходное обложение в России, в «Вестнике Народного Комиссариата Торговли и Промышленности» за 1919 г., №№ 1—2 и 3—4.

Его же, Подоходный налог, в журн. «Промышленность и Торговля» за 1923 г., № 5.

И. Кулишер, Очерки финансовой науки, Петроград, 1920. Вып. II.

Я. Троп, Подоходно-поимущественный налог и порядок его взимания, Петроград, 1923.

П. Гензель, Налог с высокой заработной платы, в «Вестнике Финансов» за 1923 г., № 15.

Н. Рождественский, Первая кампания по подоходно-поимущественному налогу, там же, № 23.

И. Озеров, Действующее законодательство о подоходно-поимущественном налоге и проект его реформы, там же, № 33.

И. Сырнев, Результаты первой кампании подоходно-поимущественного налога, там же, № 44.

Его же. Подоходно-поимущественный налог за 2-е полугодие 1922/23 бюджетного года, там же, № 50.

П. Озерский, Подоходно-поимущественный налог в 1-м полугодии 1922/23 г., в журн. «Социалистическое Хозяйство» за 1923 г., № 6—8.

Вопрос о введении подоходного налога в России. Историческая справка, в «Вестнике Финансов» за 1905 г., № 19.

Проект Положения о государств. подоходном налоге, внесенный 23 февр. 1907 г. во 2-ю Государственную Думу.

К нему: 1) «Изложение дела», записка, составл. М-вом Финансов;
2) «Об'яснения к Проекту».

Доклад Финансовой Комиссии по законопроекту о введении государств. подоходного налога. Приложение к стенографическому отчету Госуд. Думы. Третий созыв, сессия IV, 1910—1911 г.г., т. II.

Стенографические отчеты Госуд. Думы, Четвертый созыв, сессия IV, заседания 7, 8, 9, 14 и 15.

Стенографические отчеты Государственного Совета, сессии XII, заседания: 2—5 и 7—15.

«Положение о госуд. подоходном налоге 6 апр. 1916 г.», в «Собрании узаконений и распоряжений правительства» за 1916 г., № 106.

Инструкция о применении «Положения 6 апреля 1916 г.», Петроград, 1916.

Декрет 12 июня 1917 об изменении ставок по подоходному налогу, в Собр. узакон., № 115.

Журнал «Вопросы податного обложения» за 1916 и 1917 г.г.

Сборник декретов о финансах за 1917—20 г.г., изд. ред.-издат. Коллегии НКФ., Петроград, 1920.

Положение о государств. подоходно-поимущественном налоге 16 ноября 1922 г. и Инструкция о порядке его взимания во втором окладном полугодии 1923 г. Изд. Центроналога НКФ, Москва, 1923.

Положение о госуд. под.-поим. налоге 12 ноября 1923 и Инструкция о порядке его взимания, утвержденная того же числа. Официальный отдел «Вестника Финансов» за 1923 г., № 93.

Положение о подоходном налоге с государственных и кооперативных предприятий и смешанных обществ 20 июня 1923 г. и Инструкция о порядке его взимания, утвержденная 12 ноября 1923 г. Офиц. отдел «Вестника Финансов» за 1923 г., № 96.

Б. Иностранная.

M. G. Denis, L'impôt sur le revenu, Bruxelles, 1851.

L. Wolowski, L'impôt sur le revenu, Paris, 1873.

F. Challey, L'impôt sur le revenu, Paris, 1884.

Guyot, L'impôt sur le revenu, Paris, 1887.

L'impôt sur le revenu et l'impôt sur les revenus dans les états étrangers, Notes reunies par la direction générale des contributions directes, Paris, 1894.

P. Doumer, L'impôt sur le revenu, Paris, 1896.

Henri Schuhler, L'impôt sur le revenu en Prusse, Paris, 1898.

M. Duclos, L'impôt sur le revenu, Paris, 1904.

G. Wampach, L'impôt sur le revenu en Allemagne, 1907.

M. Pelletan, L'impôt sur le revenu, Paris, 1907.

M. Michel, L'impôt sur les revenus, Paris, 1907.

R. Bomboy, L'impôt sur le revenu en Prusse, Paris, 1908.

M. Ingenbleek, Impôts directs et indirects sur le revenu, Bruxelles, 1908.

A. Gauthier, La reforme fiscale par l'impôt sur le revenu, Paris, 1908.

R. Moreau, L'impôt global et progressif sur le revenu, Poitiers, 1910,

J. Haristoy, L'impôt sur le revenu, Paris, 1910.
J. Caillaux, L'impôt sur le revenu, Paris, 1910.
R. de B. Montégu, Un mécanisme de transformation sociale, Paris, 1910.
E. Seligman, L'impôt sur le revenu, Paris, 1913. (Пер. с английского).
Sinnhold, Die Klassensteuerverfassung des preussischen Staates, Liegnitz, 1831.
Baumstark, Zur Einkommensteuerfrage, 1850.
Held, Finanzwissenschaftliche Studien über die Einkommensteuer, 1872.
S. Glattstern, Die Steuern vom Einkommen, Leipzig, 1876.
Fischer, Die preussische Klassensteuer, 3-te Aufl., Magdeburg, 1876.
M. v. Heckel, Die Einkommensteuer und die Schuldzinsen, Leipzig, 1890.
A. Wagner, Die Reform der direkten Staatsbesteuerung in Preussen im Jahre 1891, в «Finanz Archiv» за 1891 и 1894 г.г.
B. Fuisting, Die Einkommenbesteuerung der Zukunft, Berlin, 1903.
Его же, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Berlin, 1910.
E. Huner, Die Entwicklung von Einkommensteuer und Einkommen in England, Breslau, 1904.
F. Binglinger, Die Staatliche und Kommunale Einkommenbesteuerung der Aktiengesellschaften, Berlin, 1905.
Laufer, Die deutschen Einkommensteuertarife, Jena, 1911.
Schoeler, Zur Reform des preussischen Einkommen-und Ergänzungssteuergesetzes, Berlin, 1912.
O. Sombathy, Die oesterreichische Steuerreform von 1914, в «Finanz Archiv» за 1915 г. (32-ter Jahrg.).
F. Harzendorf, Die Einkommensteuer in England, Tübingen, 1914.
P. Mombert, Eine Verbrauchseinkommensteuer für das Reich als Ergänzung zur Vermögenszuwachssteuer, Tübingen, 1916.
P. Markuse, Das neue Einkommensteuergesetz in den Vereinigten Staaten von Amerika, в «Finanz Archiv» за 1914 г.
Его же, Das Einkommensteuergesetz der Ver. St. v. Amerika vom 8 Sept. 1916, в «Fin. Arch.» за 1917 г. (34-ter Jahrg.).
L. Buch, Zur Beleuchtung der Zusammenhänge zwischen steuerfreiem Existenzminimum, Kinderprivileg, Junggesellensteuer und Haushaltungsbesteuerung usw., в «Finanz Archiv» за 1917 г.
W. Moll, Zur Veredelung der preussischen Einkommensteuer. в «Fin. Arch.» за 1919 г.
G. Schanz, Die bayerische Steuerreform von 1918, в «Fin. Arch.» за 1919 г.
W. Prion, Steuer-und Anleihepolitik in England während des Krieges, 1919.
E. Respondek, Die Reichsfinanzen auf Grund der Reform 1919/1920, Leipzig, 1921.
B. Sayer, On the income tax, London, 1831.
Ward, Income tax, 5-th ed., 1885.
E. Seligman, Progressive taxation in theory and practice, Baltimore, 1894.
Dowell, Income tax, 6-th ed., London, 1908.
P. Leake, Income tax on capital. London, 1909.
Jarvis, Income tax, London, 1912.
K. Kennan, Income taxation, methode and results in various countries, Milwaukee, 1913.
Kix-Miller and Baar, United States Income and War Tax Guide. Based on revenue law of 1921 and current regulations, 1921.

СОДЕРЖАНИЕ.

ЧАСТЬ I.

Подоходный налог на Западе.

ГЛАВА I.

ГЛАВА II.

ГЛАВА VII.

ЧАСТЬ II.

Подоходный налог в России.

ГЛАВА I.

ГЛАВА II.

ГЛАВА III.

ГЛАВА IV.

ГЛАВА V.